# SVENSKA DUBBELBESKATTNINGSAVTAL

## I VAD DE AVSE SKATT Å INKOMST ELLER FÖRMÖGENHET

AV

K. G. A. SANDSTRÖM

STOCKHOLM

1949

# SVENSKA DUBBELBESKATTNINGSAVTAL

## I VAD DE AVSE SKATT Å INKOMST ELLER FÖRMÖGENHET

AV

K. G. A. SANDSTRÖM

---

*AKADEMISK AVHANDLING,*

*som med tillstånd av Vittlagfarna Juridiska Fakulteten vid Upsala Universitet till vinnande av juris doktors grad för offentlig granskning framlägges å lärosal 9 lördagen den 28 januari 1950 kl. 10 f. m.*

STOCKHOLM 1949

KUNGL. BOKTRYCKERIET P. A. NORSTEDT & SÖNER

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41550014_0003

# SVENSKA DUBBELBESKATT-NINGSAVTAL

## I VAD DE AVSE SKATT Å INKOMST ELLER FÖRMÖGENHET

AV

K. G. A. SANDSTRÖM

STOCKHOLM

P. A. NORSTEDT & SÖNERS
FÖRLAG

2667/50

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

STOCKHOLM 1949
KUNGL. BOKTRYCKERIET. P. A. NORSTEDT & SÖNER
481430

# FÖRORD

Den oklarhet och bristande systematik, som utmärker den svenska skattelagstiftningen, har ofta och med fog påtalats. Denna lagstiftning är synnerligen svårtillgänglig även för den, som dagligdags å tjänstens vägnar sysslar därmed; för lekmannen, som dock direkt beröres därav, är den dess värre ofta obegriplig.

Om dessa förhållanden med allt större styrka göra sig gällande å den egentliga skattelagstiftningens område, framträda de emellertid i ännu skarpare och allvarligare dager, då fråga är om den speciella del av denna lagstiftning, som avser tillämpningen av svenska dubbelbeskattningsavtal med främmande stater.

Rörande sådana avtal utfärdas visserligen i allmänhet en tillämpningskungörelse med bifogande av avtalet ifråga. Så sker dock ingalunda alltid, utan vissa partiella avtal hava endast kungjorts i serien »Sveriges överenskommelser med främmande makter». I den mån tillämpningskungörelser utfärdats, torde väl dessa i allmänhet på sin tid hava tillställts vederbörande då fungerande taxeringsnämndsordförande och kronoombud.

Tillämpningskungörelserna, där sådana utfärdats, äro emellertid till sin avfattning synnerligen svårbegripliga och överträffa därvidlag vida även våra vanliga skatteförfattningar.

Även om man förutsätter, att samtliga taxeringsnämndsordförande och kronoombud städse äro i besittning av alla tillämpningskungörelser med därtill hörande avtal — något som förvisso icke är fallet — kommer därför kungörelsernas riktiga tillämpning säkerligen att lämna åtskilligt övrigt att önska. I verkligheten skulle här erfordras, att årliga instruktionskurser hölles vid länsstyrelserna rörande tillämpningen av äldre och nytill-

komna avtal. Än vidare skulle säkerligen krävas, att alla deklarationer, vari frågor uppkomma rörande tillämpning av ett avtal, särskilt eftergranskades av länsstyrelsernas tjänstemän.

Ytterligare tillkommer emellertid, att tillämpningskungörelserna i åtskilliga hänseenden avvika från avtalens innehåll och sålunda föreskriva en rättstillämpning, som icke överensstämmer med avtalen. Rättelse härutinnan kan endast vinnas genom att den skattskyldige gör framställning till Kungl. Maj:t om avtalets tillämpning — en framställning, som Kungl. Maj:t äger att efter gottfinnande bifalla eller lämna utan avseende. Härav följer emellertid, att för vederbörande skattskyldige är icke tillräckligt att känna till vad kungörelserna innehålla. Han måste även äga kännedom om avtalens innehåll, så att, när dessa medgiva en skattefrihet, som kungörelserna sakna föreskrift om, han kan utnyttja möjligheten att hos Kungl. Maj:t göra erforderlig framställning.

Frågan om dubbelbeskattningsavtalens tillämpning har emellertid även en annan sida. Det gäller härvidlag ej blott att avgöra, huru den interna svenska beskattningen påverkas av dylika avtal. Det gäller även att klarlägga, vad avtalen innebära ifråga om svenska intressens beskattning i de främmande länder, med vilka avtalen ingåtts. Sistnämnda spörmål är kanske på sitt sätt det viktigaste; endast härigenom kan upplysning vinnas om huru de olika avtalen påverka svenska investeringar i utlandet. Såsom en av dubbelbeskattningsavtalens viktigaste uppgifter har ju städse framhållits, att genom dylika avtal borde den internationella företagsverksamheten befordras; det kräves då ock upplysning om i vad mån och i vilken utsträckning så är fallet enligt de svenska dubbelbeskattningsavtalen. Å denna fråga lämna dock tillämpningskungörelserna icke något svar. Att återigen enbart ur avtalstexterna utläsa, huru härmed är förhållandet, låter sig näppeligen göra. De svenska texterna äro i regel tämligen otympliga och av någon svårförklarlig anledning har man däri ofta ersatt de svenska tekniska termerna med ordagranna översättningar av motsvarande utländska uttryck. Härigenom har tillskapats en speciell svensk avtalsterminologi, som dess bättre saknar motsvarighet å andra områden men som medför att även den, som äger någon insikt i svensk skatterätt, ofta står frågande inför vad som åsyftas med de svenska uttrycken i avtalstex-

terna. Här är stundom icke annat att göra än att lämna den svenska texten åsido för att i stället ur den utländska texten utläsa, vad som kan antagas vara åsyftat.

Härtill kommer emellertid, att en överblick utav avtalens betydelse för beskattningen i främmande stater icke kan ernås, med mindre man äger kännedom om skattelagstiftningen i dessa stater. Denna kännedom kan givetvis som regel icke förutsättas vara för handen hos dem, som vilja ernå kännedom om avtalens verkningar i nu förevarande avseende.

Det är närmast nu berörda förhållanden, som föranlett författaren att i detta arbete, liksom i ett tidigare sådant, söka vedervåga en grovplöjning av ett hittills i stort sett obearbetat område. Författaren inser väl, att ett arbete av denna art måste bliva behäftat med åtskilliga bristfälligheter. Det gäller ju i ett fall som detta ej blott att söka behandla de svenska skattereglerna, det gäller även att söka klarlägga motsvarande regler i ett flertal främmande länder. En redogörelse för dubbelbeskattningsavtalens innehåll är ju, såsom nyss erinrats, otänkbar med mindre desamma ses mot bakgrunden av skattelagstiftningen och ofta även civillagstiftningen i vederbörande främmande stat. Att felmöjligheternas antal härigenom mångfaldigas är uppenbart. Det har emellertid synts författaren nödvändigt att något åtgjordes på förevarande område, enär eljest fara är för handen att — på grund av obekantskap med avtalens innehåll — desamma icke bliva i erforderlig mån uppmärksammade och tillämpade. Kan föreliggande arbete bidraga till att intresset för hithörande frågor väckes eller stegras, har författarens syfte uppnåtts.

Avtalen hava återgivits enligt sin lydelse i serien Sveriges överenskommelser med främmande makter, därvid även de utländska texterna återgivits efter samma källa, dock med rättande av uppenbara tryckfel. Avtalen hava i regel behandlats i kronologisk ordning, d. v. s. i den ordning, avtalen trätt i tillämpning i Sverige. Avtalet med Norge behandlas dock av naturliga skäl tillsammans med avtalen med Danmark och Finland. Då, såsom stundom är fallet, ett dubbelbeskattningsavtal innehåller även andra bestämmelser än sådana, som avse själva dubbelbeskattningen, har avtalet återgivits i sin helhet och således även i de delar, som icke gälla själva beskattningen.

Litteraturförteckningen har i regel begränsats till den nyare

litteraturen å hithörande områden. Såvitt fråga är om äldre litteratur rörande dubbelbeskattningens problem, må hänvisas till den utförliga förteckningen i SPITALERS nedan åberopade arbete. De olika ländernas lagsamlingar hava icke särskilt angivits.

Stockholm i september 1949.

*Författaren.*

# Litteratur.

## I. INTERNATIONELL RÄTT M. M.


Allix, La condition des étrangers au point de vue fiscal, i Recueil des Cours de l'Académie de Droit International, del 61, sid. 541 (»Allix»).

Becker, Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluss auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet, i I. F. A. Studies II, sid. 1 (»Becker»).

Bühler, Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale, i Recueil des Cours de l'Académie de Droit International, del 55, sid. 433 (»Bühler»).

Carroll, Double taxation relief and the european recovery program, New York 1948.

Carroll, Taxation of enterprises with international interests, i I. F. A. Studies I, sid. 234.

Carroll, Two decades of progress under the league of nations, Genève 1939.

Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa I—V, Uebersee, utg. av Rosendorff och Henggeler, Zürich-Leipzig 1936—1946.

Deperon, International double taxation, New York 1945.

Erich, Studier i internationell rättskipning, Lund 1943.

Isay, Internationales Finanzrecht, Stuttgart-Berlin, 1934, (»Isay»).

La fiscalité en France et à l'étranger, i Bulletin de Législation Comparée, Paris 1947, del 2.

Laufenburger, Finances comparées, Paris 1947.

Lippert, Handbuch des Internationalen Finanzrechts, Wien 1928 (»Lippert»).

Michel, La notion d'établissement stable de droit fiscal international, i I. F. A. Studies I, sid. 213 (»Michel»).

Nationernas Förbund och Förenade Nationerna, publikationer utgivna av:

Report on double taxation, Genève 1923.

Double taxation and Tax Evasion. Report and Resolutions submitted by the technical experts, Genève 1925.

Double taxation and Tax Evasion. Report, Genève 1927.

Double taxation and fiscal evasion. Report, Genève 1928.

Double taxation and Tax Evasion. Report, Genève. 1928.

Collection of international agreements, Vol. I—VI, Genève 1928—1936.

Taxation of foreign and national enterprises, Vol. I—V, Genève 1932—1933.

Model bilateral conventions for the prevention of international double taxation and fiscal evasion. Second regional tax conference, Mexico, D. F., Genève 1945.

London and Mexico Model Tax Conventions, Genève 1946 (»Mexico-London draft»).

International Tax Agreements, Lake Success, New York, 1948.

Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947.

Oppenheim, International Law, I, London 1948 (»Oppenheim»).

P. M. angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning med mera, i Bilaga 3, sid. 36, till prop. 1927: 102.

PIATIER, L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre états, Paris 1938 (»Piatier»).
VON SCHANZ, Zur Frage der Steuerpflicht, i Finanz-Archiv 1892, sid. 365.
SIEGRIST, Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, Zürich 1939 (»Siegrist»).
SPITALER, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936 (»Spitaler»).
SUNDBERG, Folkrätt, Stockholm 1944 (»Sundberg»).
SUNDBERG, Lag och traktat, Stockholm 1942.
Tax systems, Chicago 1948, jämte supplement, sept. 1948.
VAN THEMAAT, Internationaal Belastingrecht, Amsterdam 1946 (»van Themaat»).
VAN THEMAAT, The Anglo-American group of Taxconventions, concluded since 1939, compared with the pre-war treaties, i I. F. A. Studies III, sid. 1.
WENGLER, Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung, Berlin och Leipzig 1935 (»Wengler»).

## II. OLIKA FRÄMMANDE LÄNDER.

### 1) *Amerikas Förenta Stater.*

ALLEN och BROWNLEE, Economics of Public Finance, New York 1947.
ARCHIBALD, U. K. — U. S. A. Double taxation convention, i I. F. A. Studies VIII, sid. 1.
CARROLL, Double taxation conventions concluded by the United States since 1939, i I. F. A. Studies V, sid. 25.
CARROLL, Modification of United States tax law by treaties etc., i I. F. A. Studies XI, sid. 69.
CARROLL, United States Federal Tax legislation in world war II, i I. F. A. Bulletin 1947, sid. 57.
DAYTON och JAMES, The taxation of business profits, i I. F. A. Studies X, sid. 55.
EKENBERG, Skatteavtalet mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater. i Sv. Sk. T. 1942, sid. 293.
Executive Report No 18, Senate, 76th congress. Sweden — Double Taxation (»Ex. Rept»).
GAA, The taxation of corporate Income, Illinois 1944.
HOAGLAND, Corporation Finance, New York 1947 (»Hoagland»).
JAMES, United States tax legislation. i I. F. A. Studies V, sid. 7.
Master Tax Guide 1949, New York 1948.
Proposition 1939: 267 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
RABKIN och JOHNSON, Federal income, gift and estate taxation, I—II, New York 1948—1949.
Regulations 111 relating to the Income tax under the Internal Revenue Code, Washington 1943 (»Regulations 111»).
Supplement to Regulations 111, Washington 1946 (»Supplement»).
SKAR och PALMER, Business law, New York 1942 (»Skar och Palmer»).
SPENCER, Casebook of Law and Business, New York 1939 (»Spencer»).
Standard Federal Tax Reporter, I—VII, New York 1949.
STANLEY och KILCULLEN, The federal income tax, New York 1948 (»Stanley»).
Treasury Decision 4975. Taxation of Swedish residents and corporations, i Regulations 111, sid. 1158.
TRUMPLER, Das Steuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika, i I. S. E., II, Übersee.
TRUMPLER, Die Entwicklung des Steuerrechts der Vereinigten Staaten von Amerika während der Kriegsjahre 1942 bis einschliesslich 1945, Basel 1945.

### 2) *Danmark.*

Betænkning om beskatningen af Indkomst og formue m. v., afgivet af Skattelovskommissionen, København 1948 (»Danskt bet.»).
EKENBERG, Avtalet mellan Sverige och Danmark, i Sv. Sk. T. 1935, sid. 164.

Finansministeriets Bekendtgørelse af 13. juli 1944 angaaende Fradrag i Indkomstskatten til Staten for i Sverige erlagt Skat af Aktieudbytte.
Helkett, Opgørelsen af den skattepligtige Formue efter dansk Rets Regler og Praksis, København 1941—1942.
Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst til staten, København 1948 (»Helkett»).
Hiort-Lorenzen, Dänemark, i I. S. E., Band 1, sid. 39 (»Hiort-Lorenzen»).
Mortensen, Vore skatter, København. 1945.
Proposition 1932: 253 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
Proposition 1944: 219 (ang. tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet).
Sindballe, Dansk selskabsret, I—VI, København 1928—1935.
Skattedepartementets Cirkulär den 22 juni 1939 til de skattelignende Myndigheder vedrørende den dansk-svenske Dobbeltbeskatningsoverenskomst af 6. Maj 1932.
Uddrag af Landsoverskatteraadets og Landsskatterettens Kendelser, København 1947 (»L. O. R.»).
Vejledning til Gennemførelse af den mellem Danmark og Sverige afsluttede Overenskomst af 6. Maj 1932 til Undgaaelse af Dobbeltbeskatning vedrørende direkte Skatter, København (»Vejledning»).

3) *Finland.*

Airila, Kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyistä kansainvälisistä sopimuksista, i Korkeimman hallinto-oikeuden juhlajulkaisusta, Helsinki 1943. sid. 166 (»Airila»).
Ekenberg, Avtalet mellan Sverige och Finland, i Sv. Sk.T. 1935, sid. 93.
Förklaringar till den nya lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, Helsingfors 1944.
Förslag till skattelag, beskattningslag samt lag om införande av dem. Lagberedningens publikationer 1934, N:o 2, Helsingfors 1934 (»Finska bet.»).
Instruktioner för skattenämnderna beträffande beskattningen för år 1948, Helsingfors 1949.
Lindberg, Utvecklingen av den allmänna inkomstskatten i Finlands statsskattesystem, Helsingfors 1934 (»Lindberg»).
Linturi, Finnland, i I. S. E. Band 1, sid. 563.
Palmgren, Juridiken i affärslivet, Helsingfors 1945 (»Palmgren»).
Proposition 1931: 213 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
Rekola, Om skatt vid källan särskilt med hänsyn till finsk lag, i Nordisk administrativt Tidsskrift 1949.
Rekola, Tulo-ja Omaisuusverolaki, Helsinki 1947 (»Rekola»).
Ståhlberg, Finlands förvaltningsrätt, Helsingfors 1940.
Westin, Om skattskyldighet vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, i Föredrag rörande statsbeskattningen, Helsingfors 1943. (»Westin»).
Willgren, Finlands Finansrätt, Helsingfors 1932 (»Willgren»).
Wrede, Anteckningar enligt professor R. A. Wredes föreläsningar över Obligationsrättens allmänna del, Helsingfors 1942.
Wrede, Grunddragen av sakrätten enligt Finlands lag, Helsingfors 1947.
Zeiden, Kommunaltaxering i landskommun, Helsingfors 1939 (»Zeiden»).
Östenson, Hur skall jag deklarera?, Helsingfors 1947. — Supplement 1948 (»Östenson»).

4) *Frankrike.*

Allix och Lecercle, L'impôt sur le revenu, I—II. Paris 1926. — Complément, Paris 1926. — 2e supplément, Paris 1930.
Caillez, Des dérogations apportées par les Conventions Internationales à la Législation Fiscale Française touchant le Commerce et l'Industri, i I. F. A. Studies XI, sid. 9, (»Caillez»).
Chambaz och Leblond, Précis des Sociétés, Beaugency 1937. — Supplement 1938.
Chauvet, m. fl., Code fiscal annoté des valeurs mobilières, Paris 1945.
Chrétien, m. fl., Réforme fiscale, Paris 1949.
Coutable, Le nouveau régime fiscal des sociétés, Paris 1949 (»Coutable»).

CONSTANTIN och GAUTRAT, Le régime fiscal des sociétés etrangères en France, Paris 1948 (»Constantin och Gautrat»).
Décret portant réforme fiscale. Annexes au projet de loi fixant l'évaluation de voies et moyens du budget général de l'exercise 1949, nr 5656.
EKENBERG, Skatteavtal mellan Sverige och Frankrike, i Sv. Sk.T. 1938, sid. 116.
FORMERY, Les Impôts en France, I—II, Paris 1946 (»Formery»).
FORSSIUS, La Convention Fiscale entre la France et la Suède du 24 décembre 1936, i Annuaire de la chambre de commerce suédoise en France, Paris 1939, sid. 119 (»Forssius»).
FORSSIUS, La question de la double-imposition dans les rapports Franco-Suédois, i Bulletin de la chambre de Commerce suédoise en France, 1944, nr 4, sid. 8 (»Forssius, Double-imposition»).
GAIN och DELAISI, Les Sociétés à Responsibilité Limitée, Paris 1947 (»Gain och Delaisi»).
Instruction relative à l'éxécution de la loi du 15 juillet 1937 portant approbation des conventions signées entre la France et la Suède, utg. av Direction Générale de l'Enregistrement, Paris 1937.
Instruction relative à l'exécution du décret du 7 novembre 1939, portant promulgation de l'avenant du 5 mai 1939 à la convention franco-suédoise, utg. av Direction Générale de l'Enregistrement, Paris 27 nov. 1939.
LAUFENBURGER, Précis d'Economie et de Législation Financières, I—IV, Paris 1944—1947.
LESIMPLE och GIDE, Frankreich, i I. S. E. Band I, sid. 597 (»Lesimple»).
Loi du 15 juillet 1937 portant approbation des conventions franco-suédoises signées à Paris le 24 décembre 1936. Commentaire, i Revue de l'Enregistrement 1938, sid. 220.
MICHEL, Les conventions fiscales conclues depuis 1939 par la France, i I. F. A. Studies III, sid. 22.
MOREAU-NÉRET, Les valeurs mobilières, I—II, Paris 1939.
Projet de loi portant approbation des Conventions franco-suédoises etc., Annexe No 1695, Chambre des Députés, 1937.
Proposition 1937: 73 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
Proposition 1939: 297 (ang. godkännande av tilläggsavtal).
RIPERT, Traité élémentaire de Droit Commercial, Paris 1948.
ROLLAND, Précis de droit administratif, Paris 1947.
SÉNÉCHAL, Les Conventions Fiscales passées par la France contre la Double Imposition des Sociétés Nationales et Etrangères, Paris 1933.
TROTABAS, La notion fiscale des bénéfices imposables, i I. F. A. Studies IX, sid. 15.
TROTABAS, Précis de Science et Législation Financières, Paris 1947.

### 5) *Island.*[1]

ASKELSSON, Iceland, i Tax Systems, New York 1948.
EKENBERG, Avtalet mellan Sverige och Island, i Sv. Sk.T. 1938, sid. 202.
Proposition 1938: 94 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
THORSTEINSSON, Iceland 1946, Reykjavik 1946.

### 6) *Nederländerna.*

ADRIANI, Het Belastingrecht zijn Grondslagen en ontwikkeling, I—II, Amsterdam 1948—1949.
ADRIANI, Vergelijking tussen de Belgische en Nederlandse Belastingstelsels, Amsterdam 1948.
EKENBERG, Avtalet mellan Sverige och Nederländerna, i Sv. Sk.T. 1935, sid. 174.
VAN DER HEIJDEN, Handboek voor de Naamlooze Vennootschap naar Nederlandsch Recht, Zwolle 1946.
KARMELK, Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, Gorinchem 1946 (»Karmelk»).
MOLENGRAAFF, Inleiding tot het Nederlandsche Handelsrecht, Haarlem 1948 (»Molengraaff»).

[1] Rörande skattelagstiftningen å Island hava kompletterande upplysningar lämnats av tulldirektör Torfi Hjartarson, Reykjavik.

PEETERS, Niederlande, i I. S. E., Band 3, sid. 1399.
PEETERS, Modification of the Netherlands tax law by the convention concluded on June 19th, 1948 between the Netherlands and the United States of America for the avoidance of double taxation, i Publications of the international Bureau of fiscal documentation, No 1, Amsterdam 1949.
Proposition 1935: 223 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
SCHIPPER, The taxation of business profits in the Netherlands, i I. F. A. Studies X, sid. 27.
SMEETS och MEIHUIZEN, Beknopte Belastinggids, Amsterdam 1947. — Supplement nr 1, 1948, Supplement nr 2, 1948.
SMITS, Inleiding tot het Belastingrecht, 's-Gravenhage 1947.
SOEST och PEETERS, Inkomsten-, Vermogens- en Vennootschapsbelasting, Arnhem 1948 (»Soest och Peeters»).
TIMMERMANS, Rijks- en Provinciale Belastingen, Alphen aan den Rijn 1948 (»Timmermans»).

7) *Norge.*

AUGDAHL, Aksjeselskapet etter norsk rett, Oslo 1946.
BANG, Hvad man kan trekke fra i selvangivelsen, Oslo 1948.
BROFOSS, Byskattelovens § 46 (54) første ledd, i Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespørsmål, Del 8, sid. 102 (»Brofoss»).
BUGGE, Skatterett I, Oslo 1946 (»Bugge»).
BUGGE, Om beskatning av aksjeselskaper, Oslo 1946.
Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespørsmål, Bergen 1919—1949.
EKENBERG, Avtalet med Norge, i Sv. Sk.T. 1949, sid. 145.
HOLST, Beskatning av handels- og industribedrifter, Oslo 1944.
Indstilling, afgivet af den af finansdepartementet i september 1899 nedsatte skattelovkomité, Kristiania 1904.
LUND, Våre skatteregler, Oslo 1948 (»Lund»).
PEHRSON, m. fl., Handelsrett, Oslo 1945.
PLATOU, Forelæsninger over norsk selskapsret, I—II, Oslo 1927, 1933.
Proposition 1947: 325 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
RYGH, Om begreberne Formue og Indtægt, Kristiania 1923.
Skatteavtale mellom Norge og Danmark, rundskriv av 27. februar 1947.
Skatteavtale mellom Norge og Sverige, rundskriv av 12. januar 1948.
THOMLE, Skattelov for byene, 8:e uppl. utg. av Bugge, Oslo 1948 (»Thomle»).
THOMLE, Skattelov for landet, 11:e uppl. utg. av Bugge, Oslo 1948.
THOMLE, Selvangivelse, Oslo 1943.
TORGERSEN, Fradragspostene i selvangivelsen, Oslo 1944.

8) *Schweiz.*

BLUMENSTEIN, ERNST, System des Steuerrechts. I, Zürich 1945, (»Blumenstein»).
BLUMENSTEIN, IRENE, Kommentar zum Bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29/10 1944, Bern 1948 (»Blumenstein, Irene»).
Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Genehmigung des zwischen der Schweiz und Deutschland geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern, 1932 (»Botschaft 19/1 1932»).
Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern, 1937 (»Botschaft 20/12 1937»).
Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Genehmigung der Abkommen zwischen der Schweiz und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen bzw. der Erbschaftssteuern, 1948 (»Botschaft 19/10 1948»).
EKENBERG, Avtalet med Schweiz, i Sv. Sk.T. 1949, sid. 158.

Grosheintz, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Zürich 1945.
Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, Zürich 1944.
Henggeler, Die Praxis der Bundessteuern, I—II, Basel 1947.
Henggeler, m. fl., Schweiz, i I. S. E. band 4, sid. 1301.
Higy, Das Schweizerische Steuersystem, Zürich 1947 (»Higy»).
Kreisschreiben des Bundesrates an die Regierungen der Kantone betreffend die Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden, 1949.
Kreisschreiben des Bundesrates an die Regierungen der schweizerischen Kantone, betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, 1934 (»Kreisschreiben»).
Locher, Die interkantonale und internationale Doppelbesteuerung, i Unternehmung und Steuern, Zürich 1947 (»Locher»).
Oetterli, Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden, i Neue Zürcher Zeitung den 10 nov. 1948.
Perret och Grosheintz, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, Zürich 1942. — Nachtrag, Zürich 1945, 1949.
Perret, Die zusätzliche Wehrsteuer, Zürich 1947.
Peyer, Die Einkommensteuer auf Gratisaktien und Genusscheinen, Aarau 1936.
Proposition 1948: 306 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
Sandström, The Convention between Sweden and Switzerland for the Avoidance of Double Taxation of Income and Property, i I. F. A. Bulletin 1949, sid. 173.
Schlumpf, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, I—II, Bern 1946 (»Schlumpf»).
Steuern der Schweiz, Die, Bearbeitet von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, I—III, Basel 1946—1949.

9) *Storbritannien.*

Balfour, Company law in a nutshell, London 1945 (»Balfour»).
Borneman och Hughes, Income Tax Act 1945, London 1946.
Charlesworth, The principles of mercantile law, London 1945.
Double taxation relief: Sweden, i tidskriften Taxation, juni 1949, sid. 245.
Edwards, Profits Tax, London 1948.
Farnsworth, Income tax case law, London 1947.
Heaton, Income Tax under Schedule E, London 1947.
Koch, The Double Tax Relief Convention between the United Kingdom and Sweden as it effects United Kingdom Tax Law, i I. F. A. Bulletin 1949.
Koch, The Double Taxation Conventions, London 1947 (»Koch»).
Konstam, The Law of Income Tax, London 1946. — Supplement, London 1948.
McBain och Burnet, The Profits Tax, London 1948.
Murray och Carter, Guide to Income-Tax Practice, London 1947 (»Murray och Carter»).
Newport, Income tax law and practice, London 1948 (»Newport»).
Proposition 1949: 196 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
Report. Income Tax Codification Committée, I—II. London 1936.
Report of the Royal Commission on the Income Tax, London 1920.
Sandström, Några ord om den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i England, i Sv.Sk.T. 1946, sid. 71.
Sandström, The Double Taxation Convention between Sweden and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, London 1949.
Simon, Income Tax, I—IV, London 1948—1949.
Strahan, m. fl., The law of partnership, London 1944 (»Strahan»).
Topham, Palmer's company law, London 1948 (»Topham»).
Trumpler, Das Bilanz- und Steuerrecht der Aktiengesellschaft nach englischem Recht, Basel-Leipzig 1939.
Wilson och Heaton, The Income Tax Act, 1945, London 1948.

10) *Tyskland.*

Bühler, Die Besteuerung der Gewinne von Gesellschaften mit internationalen Interessen nach dem autonomen deutschen Steuerrecht und den deutscherseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, i I. F. A. Studies I, sid. 1.

Denkschrift zum Entwurf eines Gesetzes über das Abkommen zwischen dem Deutschen Reiche und dem Königreiche Schweden zur Ausgleichung der in- und ausländichen Besteuerung, etz. Reichstag IV. 1928. Drucksache Nr. 220.
Ekenberg, Avtalet mellan Sverige och Tyska riket, i Sv. Sk.T. 1935, sid. 86.
Gielen och Langen, Die neuen Steuergesetze, Essen-Kettwig 1948.
van Hoorn, Post-war changes in German tax legislation, i Bulletin for international fiscal documentation, Amsterdam 1947, sid. 162.
Jecht, Probleme der Einkommensteuer-Reform, Göttingen 1948.
Kuylenstierna, m. fl., Kungl. Maj:ts kungörelse om tillämpning av ett mellan Sverige och Tyska riket den 25 april 1928 ingånget avtal till undvikande av dubbelbeskattning, i Taxeringsförordningen, Stockholm 1929, sid. 387 (»Kuylenstierna m. fl.»).
Le système fiscal allemand, i Bulletin de Legislation comparée, Paris 1947, del 2, sid. 327.
Legislation of the Control Council for Germany, i Military Government Gazette, Germany, British Zone of control, 1946, no. 7.
Military Government Law No 64, Provisional Revision of Tax Legislation, Berlin 1948.
Proposition 1928: 249 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
Rosendorff, Schweden, Das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der direkten Steuern, i I. S. E. band 2, sid. 432 a (5).
Rosendorff, m. fl., Deutsches Reich, i I. S. E. band 2 (»Rosendorff»).
Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, I—II, Berlin och Leipzig 1921.
Steinberg, Die Einkommensteuer, Essen-Kettwig 1947.
Troeger, Deutsches Reich, i I. S. E. band 2 (»Troeger»).

### 11) *Ungern.*[1]

Kneppo, Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in Ungarn, i I. F. A. Studies I, sid. 90.
Kneppo, m. fl., Ungarn, i I. S. E. band 4, sid. 1641 (»Kneppo m. fl.»).
Locher, Das schweizerisch-ungarische Doppelbesteuerungsabkommen, i Neue Zürcher Zeitung den 24 april 1949.
Proposition 1937: 67 (ang. godkännande av dubbelbeskattningsavtalet).
Vermes, Alterations in fiscal legislation in Hungary during and after the last war, i Bulletin for international fiscal documentation, 1948, sid. 145.

[1] Ang. nuvarande skattelagstiftning i Ungern hava skriftliga underrättelser erhållits från advokaten L. I. Stux, Budapest.

## Förkortningar, ej förut angivna.

Décret 1948 = Décret no 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale, Paris 1949.
F. S. F. = förordningen om statlig förmögenhetsskatt den 26 juli 1947.
F. S. I. = förordningen om statlig inkomstskatt den 26 juli 1947.
I. F. A. Bulletin = Bulletin for international fiscal documentation, utg. av International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
I. F. A. Publications = Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
I. F. A. Studies = Studies on international fiscal law, utg. av International Association for Public Finance and Fiscal Law, Haag.
I. R. C. = Internal Revenue Code, approved by the President on February 10, 1939.
I. S. E. = Das Internationale Steuerrecht des Erdballs.
I. T. A. = Income Tax Act.
K. L. = Kommunalskattelagen den 28 september 1928.
Kup. F. = förordning om kupongskatt den 12 februari 1943.
L. Utv. = Dommer, uttalelser, m. v. i skattesaker og skattespørsmål, utgitt av utvalget for Ligningsnevndenes Landsforbund, Bergen.
Prop. = proposition (prop. 1927: 210 = proposition nr 210 till 1927 års riksdag).
R. = regeringsrättens årsbok.
Sandström = Sandström, Om taxering för inkomst eller förmögenhet, Stockholm 1940.
Sandström, Beskattning av tjänst = Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst samt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt svensk rätt, Stockholm 1945.
Sandström, Förmögenhetsskatt = Sandström, Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital enligt svensk rätt, Stockholm 1945.
Sandström, Rättvis beskattning = Sandström, Om principerna för en rättvis beskattning, Stockholm 1947.
Sandström, Rörelsebeskattning = Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt, 2:a uppl., Stockholm 1944.
Sec. = Section
S. F. S. = svensk författningssamling.
Sv. Sk.T. = Svensk Skattetidning.
T. F. = taxeringsförordningen den 28 september 1928.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING.


Sid.

Avd. I. *Inledning* ..... 23

Kap. 1. Begreppet internationell dubbelbeskattning; olika definitioner därå ..... 23

Kap. 2. Anledningarna till den internationella dubbelbeskattningen 28

Kap. 3. Olika sätt att undvika internationell dubbelbeskattning .. 31

Kap. 4. Dubbelbeskattningsavtalens innebörd samt tolkning .... 34

Kap. 5. Dubbelbeskattningsavtalens ikraftträdande och upphörande ..... 46

Kap. 6. Beskattningsmyndigheterna och dubbelbeskattningsavtalens tillämpning ..... 48

Kap. 7. Gällande svenska bestämmelser rörande ingåendet av dubbelbeskattningsavtal ..... 51

Avd. II. *Systematisk redogörelse för de svenska dubbelbeskattningsavtalen* 63

Kap. 1. De skatter, vilka inbegripas under avtalen ..... 63

§ 1. Inledning ..... 63

§ 2. Tyska avtalet ..... 67

§ 3. Finska avtalet ..... 72

§ 4. Danska avtalet ..... 74

§ 5. Norska avtalet ..... 74

§ 6. Nederländska avtalet ..... 76

§ 7. Franska avtalet ..... 89

I. Det hittillsvarande skattesystemet ..... 91

II. Det nya skattesystemet ..... 106

III. Avtalets tillämplighet efter skattereformen ..... 111

§ 8. Ungerska avtalet ..... 113

§ 9. Isländska avtalet ..... 119

§ 10. Amerikanska avtalet ..... 123

§ 11. Schweiziska avtalet ..... 131

I. Skatter till förbundsstaten ..... 134

II. Skatter till kantonerna ..... 143
III. Skatt till kommuner ..... 145
§ 12. Brittiska avtalet ..... 146
Kap. 2. Avtalens tillämplighet i territoriellt och personligt avseende 158
Kap. 3. Bosättningens betydelse ifråga om dubbelbeskattning; innebörden av begreppet »bosatt» ..... 172
§ 1. Fysiska personer ..... 173
A. De allmänna reglerna i avtalen ..... 173
1) Avtalen med de nordiska staterna ..... 175
2) Avtalen med Nederländerna, Frankrike och Ungern. 181
3) Avtalen med Tyskland och Schweiz ..... 184
4) Avtalen med de anglosachsiska staterna ..... 188
B. Särskilda regler vid utflyttning från en stat till en annan 190
§ 2. Juridiska personer ..... 199
1) Den juridiska personen anses bosatt å den ort, där dess styrelse har sitt säte ..... 200
2) Den juridiska personen anses bosatt å den ort, där dess verkliga ledning utövas ..... 202
3) Den juridiska personen anses bosatt i det land, varest eller enligt vars lagstiftning densamma bildats eller organiserats ..... 204
Kap. 4. Beskattning av inkomst; inkomst av fast egendom ..... 205
Kap. 5. Beskattning av inkomst; inkomst av rörelse ..... 211
§ 1. Inledning; allmänna bestämmelser ..... 211
§ 2. Begreppet fast driftställe ..... 217
§ 3. Inkomstfördelningen, då fast driftställe finnes i flera stater 239
§ 4. Inkomst genom delägarskap i rörelse ..... 252
§ 5. Inkomst av sjöfart och luftfart ..... 275
§ 6. Moder- och dotterbolag samt andra koncernföretag ..... 288
Kap. 6. Beskattning av inkomst; inkomst av royalty ..... 298
§ 1. Royalty för utnyttjande av fast egendom eller beståndsdelar därav ..... 300
§ 2. Royalty för utnyttjande av immateriella rättigheter ..... 302
Kap. 7. Beskattning av inkomst; inkomst av fritt yrke ..... 309
Kap. 8. Beskattning av inkomst; inkomst av tjänst ..... 319
§ 1. Offentlig tjänst ..... 320
I. I allmänhet ..... 320
II. Diplomatisk och konsulär personal ..... 324
§ 2. Enskild tjänst ..... 330
§ 3. Livränta och periodiskt understöd ..... 345
Kap. 9. Beskattning av inkomst; inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet ..... 351

§ 1. Inledning; vissa lotterivinster samt vissa skatter, som restituerats, avkortats eller avskrivits ..... 351
§ 2. Tillfällig intellektuell verksamhet ..... 352
§ 3. Realisationsvinst ..... 354
1) Realisationsvinst vid avyttring av fast egendom ..... 354
2) Realisationsvinst vid avyttring av rörelse ..... 357
3) Realisationsvinst av annat slag ..... 360

Kap. 10. Beskattning av inkomst; inkomst av kapital ..... 361
§ 1. Avtal, vilka icke gälla skatter, som uttagas genom avdrag vid källan ..... 365
§ 2. Avtal, vilka reglera även skatter, som uttagas genom avdrag vid källan ..... 367
I. Avtalet med Danmark ..... 367
II. Avtalet med Norge ..... 369
III. Avtalet med Frankrike ..... 371
IV. Avtalet med Amerikas Förenta Stater ..... 377
V. Avtalet med Schweiz ..... 380
VI. Avtalet med Storbritannien ..... 382
VII. Tillämpningskungörelserna ..... 385

Kap. 11. Beskattning av förmögenhet ..... 394

Kap. 12. Särskilda bestämmelser angående dödsbo ..... 406

Kap. 13. Skatteprocentens fastställande ..... 414

Kap. 14. Det tekniska förfarandet i och för undvikande av dubbelbeskattning enligt de anglosachsiska avtalen ..... 420
§ 1. Avtalet med Amerikas Förenta Stater ..... 420
§ 2. Avtalet med Storbritannien ..... 426

Kap. 15. De formella tillämpningsföreskrifterna ..... 429
§ 1. Rättsmedlen ..... 429
§ 2. Förhandlingsförfarandet ..... 431
I. Förhandlingar i anledning av framställning från skattskyldig ..... 432
II. Förhandlingar i andra fall ..... 448

Kap. 16. Likställighetsprincipen ..... 452

Avd. III. *Lydelsen av de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen*
I. *Fullständiga avtal m. m.* ..... 459

Avtal med Tyska riket angående undvikande av dubbelbeskattning. Berlin den 25 april 1928 ..... 459
Avtal med Finland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter. Stockholm den 16 mars 1931 ..... 476
Avtal med Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter. Stockholm den 6 maj 1932 ..... 487

Förslag till tilläggsavtal till avtalet den 6 maj 1932 mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter ..... 499

Avtal med Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning. Stockholm den 21 mars 1935 ..... 500

Avtal med Ungern för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter. Budapest den 17 juni 1936 ..... 509

Avtal med Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter. Paris den 24 december 1936 520

Tilläggsavtal till avtalet med Frankrike den 24 december 1936 för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter. Paris den 5 maj 1939 ..... 543

Ytterligare tilläggsavtal till avtalet med Frankrike den 24 december 1936 för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter. Paris den 8 april 1949 ..... 546

Avtal med Island för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet. Stockholm den 8 september 1937 ..... 548

Avtal med Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter. Washington den 23 mars 1939 ..... 550

Avtal med Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet. Oslo den 21 juni 1947 567

Överenskommelse rörande tillämpningen av avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning. Stockholm den 30 juni och Oslo den 5 juli 1948 ..... 577

Avtal med Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet. Stockholm den 16 oktober 1948 ..... 579

Överenskommelse mellan Kungl. Finansdepartementet i Stockholm och Edsförbundets Finans- och Tulldepartement (skatteförvaltningen) i Bern rörande verkställande av restitution av källskatter å kapitalinkomster. Bern den 28 december 1948 och Stockholm den 1 februari 1949 ..... 594

Avtal med Storbritannien för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter. London den 30 mars 1949 ..... 600

II. *Partiella avtal* ..... 620
a) Angående inkomster, härrörande från rederirörelse m. m. 620
Överenskommelse med Storbritannien om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från rederirörelse. London den 19 december 1924 ..... 620
Konvention med Belgien angående förhindrande av dubbelbeskattning av inkomster härrörande från rederirörelse. Stockholm den 31 maj 1929 ..... 623
Ministeriella noter, växlade med Canada angående ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från rederirörelse. Ottawa den 21 november 1929.. 625
Överenskommelse med Irländska Fristaten om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster, härrörande från rederirörelse. Dublin den 8 oktober 1931..... 628
Överenskommelse med Grekland angående ömsesidigt fritagande från inkomstskatt av vissa inkomster, härrörande från rederiföretag. Athen den 19 november 1931 ..... 629
Ministeriella noter, växlade med Amerikas Förenta Stater angående befrielse från skatt å inkomst, härrörande från rederirörelse. Washington den 31 mars 1938 ..... 631
Överenskommelse med Argentina om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från sjö- eller luftfartstrafik. Buenos Aires den 20 november 1948 634
b) Övriga partiella avtal ..... 638
Avtal med de Socialistiska Rådsrepublikernas Union, med tillhörande slutprotokoll, angående den ryska handelsdelegationens i Stockholm rättigheter och skyldigheter. Moskva den 8 oktober 1927 ..... 638
Avtal med Storbritannien om ömsesidigt fritagande i vissa fall från inkomstskatt å intäkter eller vinster, som uppkomma genom agentur. London den 6 juli 1931 ..... 643
Avtal med Norge angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster. Oslo den 14 juni 1937 ..... 646

Avd. IV. *Kungörelserna angående tillämpning av dubbelbeskattningsavtalen.*

Kungörelse (nr 113) med vissa bestämmelser angående ryska handelsdelegationens i Stockholm skattskyldighet m. m.; given Stockholms slott den 4 maj 1928 ..... 647

Kungörelse (nr 485) om tillämpning av ett mellan Sverige och Tyska riket den 25 april 1928 ingånget avtal till undvikande av dubbelbeskattning; given Stockholms slott den 31 december 1928 648

Kungörelse (nr 67) om tillämpning av ett mellan Sverige och Finland den 16 mars 1931 ingånget avtal för undvikande av dub-

belbeskattning beträffande direkta skatter; given Stockholms slott den 30 april 1931 ..... 654
Kungörelse (nr 348) om tillämpning av ett mellan Sverige och Danmark den 6 maj 1932 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter; given Stockholms slott den 30 juni 1932 ..... 660
Kungörelse (nr 259) angående restitution i vissa fall av kupongskatt å aktieutdelning; given Stockholms slott den 26 maj 1944 ..... 666
Kungörelse (nr 77) angående utfärdande av bevis rörande beskattning av rederirörelse i Sverige; given Stockholms slott den 30 mars 1935 ..... 667
Kungörelse (nr 139) om tillämpning av ett mellan Sverige och Nederländerna den 21 mars 1935 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning; given Stockholms slott den 26 april 1935 668
Kungörelse (nr 1003) om tillämpning av ett mellan Sverige och Frankrike den 24 december 1936 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter; given Stockholms slott den 17 december 1937 ..... 672
Kungörelse (nr 1008) om tillämpning av ett mellan Sverige och Ungern den 17 juni 1936 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter; given Stockholms slott den 17 december 1937 ..... 678
Kungörelse (nr 111) om tillämpning av ett mellan Sverige och Island den 8 september 1937 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet; given Stockholms slott den 8 april 1938 ..... 683
Kungörelse (nr 1042) om tillämpning av ett mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater den 23 mars 1939 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning; given Stockholms slott den 20 december 1940 ..... 683
Kungörelse (nr 791) om tillämpning av ett mellan Sverige och Norge den 21 juni 1947 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet; given Stockholms slott den 24 oktober 1947 ..... 691
Kungörelse (nr 661) om tillämpning av ett mellan Sverige och Norge den 14 juni 1937 ingånget avtal angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster; given Stockholms slott den 25 juni 1937 ..... 697
Kungörelse (nr 4) med vissa bestämmelser angående kupongskatt för skattskyldig, som är bosatt i Norge; given Stockholms slott den 9 januari 1948 ..... 697
Kungörelse (nr 603) angående viss överenskommelse rörande tillämpningen av avtalet mellan Sverige och Norge den 21 juni 1947 för undvikande av dubbelbeskattning; given Särö den 21 juli 1948 ..... 698

Kungörelse (nr 815) angående mellan Sverige och Argentina träffad överenskommelse om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt av inkomster, härrörande från sjö- eller luftfartstrafik; given Drottningholms slott den 30 december 1948 ..... 699

Kungörelse (nr 150) om tillämpning av ett mellan Sverige och Schweiziska Edsförbundet den 16 oktober 1948 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet; given Stockholms slott den 1 april 1949 699

Kungörelse (nr 151) med vissa bestämmelser angående restitution av kupongskatt för skattskyldiga med hemvist i Schweiz; given Stockholms slott den 1 april 1949 ..... 706

Kungörelse (nr 523) om tillämpning av ett mellan Sverige och Storbritannien den 30 mars 1949 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter; given Drottningholms slott den 7 oktober 1949 ..... 707

Kungörelse (nr 524) med vissa bestämmelser angående kupongskatt för skattskyldig, som är bosatt i Storbritannien; given Drottningholms slott den 7 oktober 1949..... 715

Register till Avd. I och II:

I. Avtal, protokoll och kungörelser ..... 717

II. Ordregister ..... 724

# Avd. I. Inledning.

## Kap. 1. Begreppet internationell dubbelbeskattning; olika definitioner därå.

Den internationella dubbelbeskattningen utgör ett problem, som först under de senaste årtiondena tilldragit sig större uppmärksamhet. En internationell dubbelbeskattning har väl även därförut förekommit, men tilldrog sig icke något nämnvärt intresse så länge icke samfärdseln och de ekonomiska förbindelserna mellan olika länder tagit större omfattning. Så länge skattesatserna i olika stater voro relativt låga, framträdde ej heller olägenheterna av en förekommande dubbelbeskattning med någon större styrka.

I den mån de mellanstatliga förbindelserna togo större omfattning och i den mån därjämte skattesatserna alltmera stegrades blev förhållandet ett annat. Detta framträdde särskilt klart under tiden efter det första världskrigets avslutande och har ytterligare aktualiserats efter det andra världskrigets slut. Den allmänna återuppbyggnaden kräver i högre grad än någonsin förut ekonomiska förbindelser olika stater emellan. Skattesatserna hava samtidigt stegrats på ett sätt, som endast för något decennium sedan skulle hava ansetts otänkbart. Den internationella dubbelbeskattningens undanröjande eller nedbringande är därför ett av dagens viktigaste problem på det internationella området.

Går man till tiden före det första världskriget finner man att intresse för dubbelbeskattningsfrågor då egentligen endast funnits hos de olika förbundsstaterna, d. v. s. hos sådana stater, som utgjorde en sammanslutning av flera självständiga mindre stater. Det torde framför allt hava varit i Schweiz, som man först begynt uppmärksamma dubbelbeskattningsfrågorna och de-

ras betydelse.[1] Redan den schweiziska förbundsförfattningen av år 1848 innehöll vissa regler, som möjliggjorde inskridande mot en dubbelbeskattning kantonerna emellan, ehuru detta inskridande var av mer begränsad omfattning. I förbundsförfattningen av 1874 infördes däremot ett allmänt förbud mot dubbelbeskattning; tillämpningen härav ankommer å Bundesgericht. Även i Tyskland meddelades 1870 vissa bestämmelser till undvikande av dubbelbeskattning.[2] I Amerikas Förenta Stater synes däremot spörsmålet om dubbelbeskattningen först relativt sent blivit föremål för uppmärksamhet.

Beträffande andra stater torde under 1800-talet frågan om dubbelbeskattningen endast undantagsvis hava berörts och därvid endast inom doktrinen och då i allmänhet relativt flyktigt. Man uppställde dock inom doktrinen redan tidigt en definition å begreppet dubbelbeskattning — en definition alltså, som var en rent teoretisk konstruktion, tillskapad i en tid, då dubbelbeskattningen var en föga observerad företeelse. Denna s. k. klassiska definition har emellertid visat sig äga en betydande livskraft och man får alltjämt se densamma framförd, då dubbelbeskattningsfrågor behandlas.

Denna klassiska definition kan återgivas sålunda: Internationell dubbelbeskattning föreligger, när en och samme person för en och samma tid i olika stater påföres likartad skatt för identiskt samma skatteobjekt (inkomst, förmögenhet o. s. v.).[3]

Denna klassiska definition är emellertid i många hänseenden otillfredsställande och det är därför beklagligt, att densamma alltjämt i stor utsträckning sätter sin prägel å diskussionen rörande dubbelbeskattning. Mot definitionen har sålunda anmärkts, att densamma är både för vid och för snäv samt dessutom rör sig med begrepp, vilkas innebörd är oklar. Tveksamhet uppstod sålunda redan tidigt angående innebörden av uttrycken »en och samme person» samt »likartad skatt». Här uppkom t. ex. frågan, huruvida dubbelbeskattning i definitionens mening förelåg, då en stat beskattade ett aktiebolag för dess vinst och en annan stat aktieägaren för den till honom utdelade vinsten, liksom även beträffande det fall, då den ena staten beskattade ett moderbo-

[1] Jfr SCHLUMPFF, I, sid. 18, LOCHER, sid. 60, LIPPERT, sid. 659, SPITALER, sid. 96.
[2] Jfr LIPPERT, sid. 656, 531.
[3] Jfr LIPPERT, sid. 528, ISAY, sid. 126, LAUFENBURGER I, sid. 178, BLUMENSTEIN, sid. 47, LOCHER, sid. 57, SIEGRIST, sid. 5, KOCH, sid. 3, SPITALER, sid. 97.

lag och den andra beskattade dotterbolaget. Vidare uppstod naturligt nog tvekan, då det gällde att avgöra, vilka skatter i olika länder, som voro likartade. Hur långt oklarheten på detta område kunde sträcka sig belyses kanske bäst genom ett utslag av Österrikes förvaltningsöverdomstol, enligt vilket den engelska income tax *icke* skulle vara likartad med den kontinentala inkomstskatten.[1]

Det var framför allt vid den praktiska behandlingen av dubbelbeskattningsfrågor, som definitionens brister allt tydligare trädde i dagen. I detta avseende har utvecklingen i Schweiz varit ej blott belysande utan även normgivande för den moderna uppfattningen av hithörande frågor. Bundesgericht i Schweiz sökte till en början lösa uppkommande dubbelbeskattningsfrågor i anslutning till den ovan återgivna klassiska definitionen. Det visade sig emellertid, att man på detta sätt i många fall ej kunde ernå tillfredsställande resultat. Bundesgericht har därför för länge sedan övergått till en prövning från fall till fall, obunden av definitioner. Med ledning av domstolens olika avgöranden låter sig dock relativt lätt uppställa den huvudprincip, som ligger till grund för avgörandena: Interkantonal dubbelbeskattning föreligger, då en person på grund av skatteanspråk från olika kantoner blir föremål för en hårdare sammanlagd skattebelastning än vad fallet blivit, om personen under i övrigt lika förhållanden varit skattskyldig i endast en av de ifrågavarande kantonerna.[2]

Detta innebär alltså, att man sätter den interkantonala beskattningen i relation till den kantonala, vilken sistnämnda så att säga blir utgångspunkten för bedömandet. Om en person blir beskattad i två eller flera kantoner, men skatternas summa icke blir större än den skatt, som skulle hava utgått, om han beskattats allenast i en kanton, föreligger alltså ingen dubbelbeskattning.

Denna princip för dubbelbeskattningsfrågors behandling och bedömande har sedan vunnit allt större anslutning och detta även ifråga om den internationella dubbelbeskattningen. Med tillämpning av densamma lösas ock åtskilliga av de frågor, varom tidigare tvekan rått, t. ex. spörsmålet, huruvida dubbelbeskattning föreligger, då en stat beskattar aktiebolagets inkomst och

[1] Se t. ex. LIPPERT, sid. 639.
[2] Jfr SCHLUMPFF, I, sid. 33, LOCHER, sid. 58, ISAY, sid. 128.

den andra beskattar utdelningen hos aktieägaren. Svaret blir tydligtvis följande: Internationell dubbelbeskattning föreligger *icke*, om den ena staten enligt sin interna lagstiftning kunnat beskatta både bolaget och aktieägaren; dubbelbeskattning föreligger däremot, om ingendera staten enligt sin interna lagstiftning kunnat beskatta både aktiebolaget och aktieägaren.

På samma sätt kan man med stöd av denna princip — låt vara på en omväg — besvara frågan, om en skatt i den ena staten är likartad med en annan skatt i den andra staten: En skatt i staten A är likartad med en skatt i staten B, därest ingendera staten uttager och ej heller rimligen kan tänkas uttaga båda dessa skatter samtidigt.[1]

Emellertid riktades snart kritik även mot den nu angivna principen för bedömande av dubbelbeskattningsfrågor. Kritiken riktade sig främst mot det från den klassiska definitionen övertagna kravet att det städse måste vara fråga om en och samme skattskyldige för att man skall kunna tala om dubbelbeskattning.[2] Såsom exempel å fall, då dubbelbeskattning inträder, trots att beskattningen icke drabbar en och samme person, anfördes bl. a. följande.

En person, bosatt i ett land, äger fastighet i ett annat land. I bosättningslandet påföres han förmögenhetsskatt för den fasta egendomens värde; i det andra landet påföres arrendatorn förmögenhetsskatt för samma egendoms värde. — Det ena landet beskattar mannen för både hans egen och hustruns inkomst, det andra landet beskattar hustrun för hennes inkomst.[3] — Härutöver må anföras följande fall: Det ena landet beskattar ett oskift dödsbo för dess inkomst, medan det andra landet beskattar dödsbodelägarna för samma inkomst. — Det ena landet beskattar royalty, som utbetalas dit från det andra landet; det andra landet förvägrar utbetalaren av royaltyn avdrag därför vid taxeringen.

Det är givet, att i fall av angiven eller liknande art dubbelbeskattning icke med nödvändighet behöver föreligga, även om man som utgångspunkt tager de båda ländernas interna lagstiftning. Om det ena landet beskattar både ägaren och arrendatorn för fastighetens förmögenhetsvärde föreligger ingen dubbelbe-

[1] Isay, sid. 130. — Jfr även Spitaler, sid. 122, 128.
[2] Wengler, sid. 102 o. f.
[3] Jfr Spitaler, sid. 112, 114.

skattning, då det ena landet beskattar fastighetsägaren och det andra landet arrendatorn. Om man däremot icke i någotdera landet beskattar båda för samma förmögenhetsvärde föreligger tydligtvis dubbelbeskattning, då det ena landet beskattar fastighetsägaren och det andra arrendatorn. På samma sätt förhåller sig i exemplet med den utbetalda royaltyn: Om det ena landet internt vägrar utbetalaren av royalty avdrag härför samt dessutom beskattar mottagaren för inkomsten, föreligger ingen dubbelbeskattning, då det ena landet vägrar utbetalaren avdrag, medan det andra landet beskattar mottagaren av royaltyn. Om däremot båda länderna internt medgiva utbetalaren avdrag för royalty och endast beskatta mottagaren därav, föreligger internationell dubbelbeskattning, om den ena staten vägrar avdrag för royalty, utbetald till utlandet, medan den andra staten beskattar mottagaren för inkomst av royaltyn.

Det synes icke rimligt att från dubbelbeskattningens område utesluta sist angivna fall. Sedda ur synpunkten att dubbelbeskattningsavtalen böra underlätta de ekonomiska förbindelserna stater emellan, äro dessa fall lika allvarliga som andra fall av dubbelbeskattning. Resultatet måste nämligen i de angivna exemplen bliva, att fastighetsägaren får mindre arrendebelopp därför att även arrendatorn måste bära fastighetsskatten, att mannen och hustrun eller dödsboet och dödsbodelägarna tillhopa bliva hårdare beskattade än eljest varit fallet samt att den, som äger uppbära royaltyn, kommer att få mindre ersättning än eljest eftersom utbetalaren därav även blir beskattad för utbetalningen genom att han förvägras avdrag därför.

Det förefaller därför nödvändigt att något modifiera den princip, varom ovan varit tal, t. ex. på följande sätt: Internationell dubbelbeskattning föreligger, då en och samme person eller ett och samma skatteobjekt (inkomst, förmögenhet o. s. v.) på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning än vad fallet blivit om under i övrigt lika förhållanden personen eller skatteobjektet beskattats i endast en av staterna.[1] — En viss anknytning till denna formulering återfinnes för Sveriges del i avtalet med Danmark, slutprot. p. 17, som med avseende å en specialregel uttalar att särskild överenskommelse kan träffas bl. a. i fall, då regelns tillämpning

[1] Jfr SPITALER, sid. 133.

medför, »att den sammanlagda beskattningen i båda staterna kommer att avse inkomstbelopp, som är avsevärt större . . . än det, som skulle tagits till beskattning, om all inkomst för ifrågavarande period beskattats på en gång»; se härom Avd. II, Kap. 3, § 1, B, nedan.

Man kan givetvis diskutera värdet av att uppställa den ena eller den andra principen, då fråga är om vad som skall förstås med dubbelbeskattning. Ingen stat är ju bunden härigenom; var och en förfar efter gottfinnande, då fråga är om vad som skall förstås med dubbelbeskattning och hur densamma skall undanröjas. Föreliggande dubbelbeskattningsavtal utgöra också en brokig provkarta å olika uppfattningar av och olika metoder för frågans lösande; de svenska avtalen utgöra intet undantag härifrån. Icke desto mindre är önskvärt att söka framkomma till ett allmänt begrepp, som inbegriper de olika tänkbara fallen av dubbelbeskattning. Detta har sitt värde både vid ingående av dubbelbeskattningsavtal och vid tolkningen av föreliggande sådana. I det ena fallet ger det anledning till övervägande av de fall, som böra inbegripas under avtalet, i det andra fallet ger det en möjlighet till bedömande av vilka dubbelbeskattningsfall, som genom avtalet förebyggas eller icke förebyggas.

## Kap. 2. Anledningarna till den internationella dubbelbeskattningen.

Den internationella dubbelbeskattningen innebär ingen folkrättslig konflikt i den betydelsen, att endera eller båda staterna skulle hava överskridit den eller dem tillkommande behörighet i beskattningshänseende. Tvärtom uppkommer dylik dubbelbeskattning, då vardera staten endast utövar sin behöriga beskattningsrätt, men då beskattningsreglerna äro så utformade, att båda staterna komma att beskatta samme skattskyldige eller samma skatteobjekt.

Dubbelbeskattningen bottnar alltså ytterst i olikheterna mellan staternas skilda skattesystem och i den alltjämt förhandenvarande strävan hos olika stater att under sin beskattningsrätt inbe-

gripa så många skattskyldiga och så många skatteobjekt som möjligt.

Det är framför allt tre olika principer för beskattningens anordnande, som här äro av betydelse. En stat kan beskatta alla sina medborgare för all inkomst och förmögenhet, likgiltigt var dessa medborgare befinna sig. En stat kan beskatta alla på dess område bosatta personer för all inkomst och förmögenhet, likgiltigt om personerna ifråga äro statens egna medborgare eller hemmahörande i annat land. En stat kan slutligen beskatta all inkomst, som uppkommer inom och all förmögenhet, som är belägen inom dess område, likgiltigt vem mottagaren är eller var denne är bosatt. Om alltså en person är medborgare i landet A, bosatt i landet B samt uppbär inkomst från landet C, så kan vid en kollision mellan angivna tre beskattningsprinciper väl tänkas, att personen för denna inkomst blir beskattad i såväl landet A som landet B och landet C.

De förenade nationerna hava genom sin skattekommitté närmare utvecklat det nu sagda på följande sätt.[1]

Den internationella dubbelbeskattningen kan delas i tre grupper. Den första och viktigaste gruppen innefattar sådana fall, som uppkomma då den ena staten låter den skattskyldiges personliga förhållanden vara avgörande, medan den andra staten endast fäster avseende vid själva inkomsten eller förmögenheten. Den ena staten beskattar t. ex. alla, som äro bosatta inom dess område, och detta även för inkomst från ett annat land, medan det andra landet beskattar all inkomst, som härflyter därifrån.

Till den andra gruppen hänföras sådana fall, då båda staterna grunda sin beskattningsrätt å den skattskyldiges personliga förhållanden men hava olika uppfattningar om de personliga förhållanden, som böra grunda skattskyldigheten. Den ena staten beskattar alla medborgare, varhelst de äro bosatta, den andra staten beskattar alla där bosatta personer, oberoende av medborgarskapet.

Den tredje gruppen inbegriper sådana fall, då två stater beskatta samma inkomst eller förmögenhet därför att den ena staten beskattar all inkomst, som uppbäres i denna stat eller all förmögenhet, som tillhör någon i denna stat, medan den andra

[1] Mexico-London draft, sid. 8.

staten beskattar all inkomst från därstädes belägna inkomstkällor eller all där befintlig förmögenhet.

Härtill må endast fogas, att under sistnämnda grupp synas kunna inbegripas även de förut berörda fall, då skatterna i de båda staterna drabba olika personer, men resultera i en sammanlagd högre skattebörda än om skatteobjektet blivit föremål för beskattning i allenast den ena staten.

Dubbelbeskattningen påverkas emellertid även av själva arten av det skattesystem, som en stat tillämpar. De olika skattesystemen kunna i stort sett hänföras till tre olika grupper. Det ena systemet innebär, att man tillämpar en verklig allmän inkomstskatt, d. v. s. att man beskattar en person för hans sammanlagda inkomst med rätt till avdrag för underskottet i olika förvärvskällor och med hänsyn till hans personliga förhållanden (gift eller ogift, antal barn o. s. v.). Till denna grupp är bland de europeiska länderna att hänföra bl. a. Danmark, Finland, Holland, Norge, Schweiz, Sverige och Tyskland. — Det andra systemet innebär, att man uttager skatt för inkomsten från varje särskild inkomstkälla, avkastningsskatt, men icke tillåter att förlust å en inkomstkälla avdrages från vinst å en annan samt ej heller tager någon hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. I allmänhet kombineras detta system dock även med en allmän inkomstskatt, som uttages vid sidan av och utöver nyss berörda avkastningsskatter. Nu berörda system tillämpas i Belgien, Italien, Portugal och Spanien samt har intill år 1949 tillämpats i Frankrike.

Det brittiska systemet intager en mellanställning. Man upptager skatt å inkomsten från varje särskild inkomstkälla utan hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Vid årets utgång får emellertid en sammanräkning äga rum, därvid uppkomna förluster få avdragas från den sammanlagda inkomsten och personliga avdrag av olika slag få verkställas; vad som därförinnan uppburits för mycket i skatt återbetalas sedan. — Det är givet, att den brittiska inkomstskatten har samma karaktär som den först omnämnda; det är endast systemet för skattebeloppens uppbärande, som är annorlunda.

Det bör emellertid anmärkas, att man kan spåra en fortgående utjämning av skiljaktigheterna i de olika systemen. I länder med allmän inkomstskatt har man börjat avvika från inkomst-

skattens princip. Sålunda uttager t. ex. Sverige en ren avkastningsskatt, kupongskatten, å aktieutdelningar, som gå till utlandet. Vidare har man i Sverige på sistone avskaffat barnavdraget vid den statliga beskattningen och därmed begynt bortse från den skattskyldiges personliga förhållanden. — I de romanska länderna återigen har man gått motsatt väg. Man medgiver sålunda avdrag vid avkastningsskattens beräknande med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden, om han är gift, om han har barn o. s. v.

Kvar står dock alltjämt den principiella skillnaden mellan länder med allmän inkomstskatt samt länder med avkastningsskatter jämte en supplementär allmän inkomstskatt. Denna väsentliga skillnad i skattesystemens struktur vållar särskilda svårigheter, då det gäller att träffa dubbelbeskattningsavtal mellan länder, av vilka det ena landet tillämpar ett system, det andra landet ett annat.

Tydligt är också, att länder med avkastningsskatter skola vara starkt benägna att låta inkomstkällan vara avgörande för beskattningen; i dessa länder vill man alltså beskatta all inom respektive länder uppkommande avkastning. I länder med ren inkomstskatt ligger däremot närmare till hands att i huvudsak beskatta all inkomst i det land, där inkomsttagaren är bosatt eller vars medborgare han är.

På detta sätt kommer olikheten mellan de båda skattesystemen även att avspegla sig i en olika uppfattning om vilket land, som äger utöva beskattningsrätten.

## Kap. 3. Olika sätt att undvika internationell dubbelbeskattning.

Nationernas förbund har under åren mellan de två världskrigen ägnat åtskillig uppmärksamhet åt frågan om dubbelbeskattningens undvikande. I en år 1923 avgiven rapport rörande dubbelbeskattning framlades fyra förslag i nu berörda avseende.[1] Desamma kunna i korthet sammanfattas sålunda:

1) Det land, där den skattskyldige är bosatt, beskattar denne

[1] Report on double taxation, Genève 1923.

för all inkomst, även för sådan, som uppburits från utlandet. Från den sålunda påförda skatten medgives emellertid avdrag för den skatt, som påförts i utlandet för därifrån uppburen inkomst, s. k. credit of tax. Detta är det system, som — dock med vissa betydelsefulla inskränkningar — tillämpas av Amerikas Förenta Stater. Systemet i dess ursprungliga form är emellertid tydligtvis äventyrligt bl. a. för sådana stater, som äro långivande. Den andra staten kan nämligen genom att beskatta därifrån utbetalda räntor minska sin egen räntebetalning och överflytta bördan därav på den långivande staten.[1]

2) Staten undantager från sin interna beskattning all därifrån härflytande inkomst, som utbetalas till utlandet. Denna metod har sitt givna värde för sådana stater, vilka önska få utländskt kapital placerat i det egna landet. Metoden har i viss utsträckning använts av Sverige, som från svensk beskattning helt undantager räntor, vilka från Sverige betalas till utlandet, samt av Finland, som från den finska beskattningen undantager bl. a. räntor å obligationer, då räntorna betalas till utlandet.

3) De två staterna uppdela beskattningen sins emellan så att t. ex. då en person i ena staten uppbär inkomst från andra staten envar av de båda staterna nedsätter sin interna skatt på denna inkomst till hälften.

4) De båda staterna uppdela sins emellan de olika inkomstkällorna och förmögenheterna så att t. ex. inkomst av fast egendom endast beskattas i den stat, där egendomen är belägen, inkomst av royalty endast i den stat, där mottagaren av royaltyn är bosatt o. s. v.

Den sista metoden — en uppdelning av skattekällorna mellan de båda staterna — är den, som i allmänhet kommit till användning mellan de kontinentala staterna och den, som följaktligen även Sverige för sin del genomgående sökt tillämpa.[2] Den förstnämnda metoden — credit of tax-metoden — har, som redan nämnts, blivit av Amerikas Förenta Stater tillämpad. En mellanställning intages av Storbritannien, som tillämpar en kombination av de båda metoderna. I Storbritannien vill man göra en fördelning av vissa skattekällor mellan de avtalsslutande stater-

[1] Jfr i övrigt SPITALER, sid. 332.
[2] Se t. ex. tyska avtalet, i vars ingress angives att avtalet avser en uppdelning av beskattningsrätten med hänsyn till de olika skattekällorna.

na, medan man beträffande övriga skattekällor tillämpar credit of tax systemet.

En följd av dessa olika metoders användande har emellertid blivit att de internationella dubbelbeskattningsavtalen börjat förete allt större olikhet i sin konstruktion. I detta hänseende har man att röra sig ej blott med tre olika grupper av avtal utan med ett väsentligt större antal. När två fördragsslutande stater, av vilka vardera tillämpar sin, från den andres avvikande metod, sinsemellan ingå ett dubbelbeskattningsavtal, uppkommer nämligen ytterligare en ny konstruktion av avtalen — en konstruktion, som i regel icke befrämjar enkelhet i avtalens avfattning.

De huvudgrupper, vartill de av Sverige ingångna avtalen kunna uppdelas, begränsa sig dock till tre:

a) Avtal, som följa principen om uppdelning av skattekällorna mellan staterna. Till denna grupp höra avtalen med Tyskland, Finland, Danmark, Norge, Nederländerna, Frankrike, Ungern, Island och Schweiz.

b) Avtal, där Sverige följer uppdelningsprincipen men motparten principen om credit of tax. Hit hör avtalet med Amerikas Förenta Stater. Detta avtal är ett gott bevis på de egendomligheter vartill en kombination av nu berörda principer kan leda i fråga om avtalens avfattning. För den, som läser de tretton första paragraferna i detta avtal, framstår detsamma såsom till sin uppställning helt likartat med de ovan under a) angivna avtalen. Först då läsaren framkommer till art. XIV finner han, att den därförut gjorda uppdelningen av skattekällorna icke har någon giltighet för Förenta Staternas vidkommande. »Oavsett vad som eljest stadgas i detta avtal» äger nämligen Förenta Staterna under i artikeln angivna förutsättningar (se härom Avd. II, Kap. 14 nedan) vid påförandet av amerikansk skatt inräkna även inkomsterna från Sverige i den skattepliktiga inkomsten »som om detta avtal icke gällt». Därefter medgiver emellertid Förenta Staterna avdrag å den i Förenta Staterna fastställda skatten för de i Sverige påförda skatterna. — I Sverige däremot beskattas endast inkomsten från de skattekällor, vartill Sverige enligt avtalet behållit beskattningsrätten.

c) Avtal, där Sverige följer uppdelningsprincipen men motparten delvis följer denna princip och delvis tillämpar systemet med credit of tax. Exempel härå är avtalet med Storbritannien.

## Kap. 4. Dubbelbeskattningsavtalens innebörd samt tolkning.

Avtalen angående undvikande av dubbelbeskattning kunna hänföras till två olika grupper: Sådana avtal, vilka avse alla slag av inkomster och förmögenhet, s. k. fullständiga dubbelbeskattningsavtal, samt sådana vilka avse allenast visst slag av inkomst eller förmögenhet, s. k. partiella avtal. I allmänhet framgår redan utav avtalets rubrik, huruvida avtalet är av det ena eller andra slaget. Såsom exempel å partiella avtal må nämnas de avtal, som allenast avse undvikande av dubbelbeskattning av inkomst av rederirörelse, vilka avtal här utgöra de viktigaste; det anmärkes, att dylika avtal, som tidigare ingåtts med Frankrike, Förenta Staterna och Storbritannien, numera ersatts med bestämmelser i de fullständiga avtal, som sedermera ingåtts med dessa stater, se Kap. 5 nedan. De fullständiga dubbelbeskattningsavtalen äro i regel konstruerade så att i början eller slutet utav avtalen finnes en allmän regel rörande beskattning av all sådan inkomst, som icke särskilt omnämnes i avtalet; denna regel har sedan, där så kräves, även gjorts tillämplig å sådan förmögenhet, som ej blivit föremål för särskild reglering i avtalet. Det amerikanska avtalet intager emellertid en egendomlig mellanställning mellan de båda grupper av avtal, varom nu varit tal.[1] I detta avtal meddelas speciella regler för flertalet förekommande inkomstslag, vilkas beskattning alltså är bestämd i avtalet. Därefter lämnas i art. XIV a) en allmän föreskrift, varigenom dubbelbeskattningen uteslutes eller lindras ifråga om all inkomst, som uppbäres av amerikanska medborgare och av i Förenta Staterna hemmahörande fysiska och juridiska personer. Någon motsvarande föreskrift finnes däremot icke beträffande svenska medborgare och i Sverige hemmahörande fysiska och juridiska personer. Till den del dessa uppbära inkomst av annat slag, än som uttryckligen angives uti avtalet, kunna de icke åberopa sig å avtalets bestämmelser samt kunna därför i dessa fall bliva föremål för dubbelbeskattning, oaktat så icke är händelsen beträffande amerikanska medborgare eller i Förenta Staterna bosatta personer. Visserligen är det endast ett fåtal inkomstslag, som ej angives i avtalet — så är

[1] Jfr VAN THEMAAT, sid. 159.

t. ex. fallet beträffande periodiska understöd — men det måste dock betecknas såsom föga tilltalande att i ett dubbelbeskattningsavtal personer i en av staterna på detta sätt beredas större förmåner än personer i den andra staten. Denna olikhet i behandlingen av svenska och av amerikanska medborgare etc. gäller dock endast inkomstbeskattningen. Ifråga om förmögenhetsbeskattningen gives i art. XIII en regel, som gäller alla slag av förmögenhet. — Med hänsyn till det sålunda anförda utgör amerikanska avtalet ur svensk synpunkt *icke* ett fullständigt dubbelbeskattningsavtal. Då emellertid avtalet även ifråga om svenska medborgare och i Sverige bosatta personer gäller beträffande det övervägande flertalet inkomstslag inbegripes även amerikanska avtalet, då i det följande talas om fullständiga dubbelbeskattningsavtal.

Dubbelbeskattning kan uppkomma, såsom förut påpekats, då två länder utformat sin beskattningsrätt på sådant sätt, att samma skattskyldige eller samma skatteobjekt inbegripes under beskattning i båda länderna. Med hänsyn härtill måste ett dubbelbeskattningsavtal — därest därigenom dubbelbeskattningen verkligen skall undanröjas — alltid innebära, att endera eller båda staterna medgiva undantag från sina eljest gällande beskattningsregler, d. v. s. inskränka sin beskattningsrätt sådan som densamma eljest är utformad.

Däremot kunna de interna beskattningsreglerna i ett visst land icke utvidgas enbart genom ingåendet av ett dubbelbeskattningsavtal. Ett dylikt avtal kan visserligen bliva så utformat — och är det för övrigt ofta — att den ena staten tillerkännes rätt att beskatta viss inkomst eller förmögenhet, ehuru denna stat enligt sin interna lagstiftning icke är berättigad därtill. En sådan klausul i avtalet får emellertid för denna stats vidkommande icke någon betydelse. Först genom en ändring av sin interna skattelagstiftning kan staten i ett dylikt fall utnyttja den beskattningsrätt, som enligt avtalet tillkommer samma stat.[1]

Då fråga uppstår att i Sverige beskatta en person, bosatt i eller med inkomst från en stat med vilken dubbelbeskattningsavtal ingåtts, måste därför gången bliva densamma, som det tyska

[1] Jfr BECKER, I. F. A. Studies II, sid. 15, BÜHLER, sid. 494 och i I.F.A. Studies I, sid. 9, EKENBERG i Sv.Sk.T. 1936, sid. 92 och i I.F.A. Studies I, sid. 187, ROSENDORFF, sid. 358, SIEGRIST, sid. 92, VAN THEMAAT, sid. 97.

Reichsfinanzhof på sin tid för Tysklands vidkommande uttalat. De svenska beskattningsmyndigheterna hava först att undersöka, huruvida inkomsten ifråga enligt svenska skatteregler får tagas till beskattning här i landet. Är så icke fallet, så är också frågan avgjord; någon svensk skatt kan icke påföras. Kan däremot enligt de svenska skattelagarna inkomsten beskattas här i landet, har man att undersöka, huruvida dubbelbeskattningsavtalet medför någon inskränkning i den eljest föreliggande beskattningsrätten. Avtalets tillämpning är alltså det sekundära. Det primära är den svenska skattelagstiftningens innehåll.

Nu angivna, för avtalens tillämpning synnerligen viktiga princip har endast undantagsvis kommit till uttryck i avtalen. Så har emellertid skett i det amerikanska avtalet, prot. p. 9, vari uttalas följande: »Vad i detta avtal överenskommits skall icke anses på något sätt inkräkta på undantag, avdrag eller andra lättnader som medgivits enligt lagstiftningen i en av de avtalsslutande staterna vid fastställande av dess skatter.» Denna svenska text är obestridligen till sin innebörd något dunkel, men klarlägges vid en jämförelse med den amerikanska texten: Genom avtalet sker icke någon utvidgning av den beskattningsrätt, som föreligger på grund av de båda staternas interna skattelagstiftning. — Principen kan även sägas indirekt hava kommit till uttryck i nederländska avtalets originaltext, art. 1, § 1, varest de personer angivas som »bénéficieront» av bestämmelserna i avtalet, d. v. s. som skola åtnjuta de förmåner, som framgå utav avtalet. Härav torde kunna utläsas, att avtalet icke får leda till en utvidgad beskattning av dessa personer.[1]

I övriga avtal saknas något direkt eller indirekt uttalande av nu ifrågavarande innebörd.

Detta får emellertid icke leda till den missuppfattningen att övriga avtal skulle kunna tolkas såsom i förekommande fall innebärande en utvidgning av svensk beskattningsrätt. Underlåtenheten att i övriga avtal medtaga en dylik klausul finner väl snarare sin förklaring däri, att man ansett det onödigt att i avtalen inrycka självklara allmänna principer. De svenska tillämpningskungörelserna till avtalen innehålla ock genomgående alle-

[1] I den svenska översättningen har uttrycket »bénéficieront» försvagats, vadan den ovan angivna innebörden icke framgår av denna översättning.—Jfr i övrigt Mexico—London draft, sid. 71, 32.

nast begränsningar av den svenska interna beskattningsrätten, icke någon utvidgning därav.

I de anvisningar, som år 1949 utfärdats rörande avtalet med Storbritannien, har för övrigt principen ifråga kommit till klart uttryck. Däri uttalas nämligen: »Frågan, huruvida eller i vilken omfattning en person är skattskyldig i Sverige, avgöres ... i första hand med ledning av de svenska skatteförfattningarna. Om enligt dessa författningar skattskyldighet *icke* föreligger, kan sådan ej heller inträda på grund av avtalet. I den mån avtalet innebär inskränkning av den skattskyldighet i Sverige, som föreskrives i de svenska skatteförfattningarna, skall avtalet däremot lända till efterrättelse.»

Ett spörsmål, som i viss mån sammanhänger med det nyss berörda, gäller, huruvida dubbelbeskattningsavtalen skola tillämpas endast då eljest verklig dubbelbeskattning, d. v. s. beskattning i båda staterna, skulle inträda eller om de skola tillämpas oberoende härav. Med andra ord: Om i ett avtal mellan Sverige och en annan stat överenskommits, att t. ex. viss inkomst från den andra staten endast får beskattas i Sverige, skall då denna inkomst vara fri från skatt i den andra staten endast för det fall, att Sverige beskattar inkomsten ifråga, eller även om Sverige icke beskattar inkomsten? I den mån avtalen innehålla uttryckliga bestämmelser härom, skola naturligtvis dessa bestämmelser tillämpas. Det är emellertid ej så ofta, som avtalen innehålla någon föreskrift i berörda avseende, men dylika föreskrifter återfinnas i de tyska, schweiziska och brittiska avtalen.

I tyska avtalet, slutprot. p. 20, uttalas sålunda: »Beskattningsföremål, som enligt detta avtals principer äro underkastade inskränkt skattskyldighet i den ena staten men som enligt denna stats lagstiftning äro allmänt frikallade från beskattning, kunna med nämnda stats samtycke tagas till beskattning i den andra staten». — Bakom formuleringen av denna bestämmelse ligger tydligtvis den uppfattningen, att »beskattningsföremål», som enligt avtalet får beskattas endast i en av staterna, som regel *icke* får beskattas i den andra staten, även om förstnämnda stat saknar möjlighet att beskatta »beskattningsföremålet»; endast om förstnämnda stat lämnar sitt samtycke därtill, får den andra staten företaga beskattning i detta fall.

Vad angår det schweiziska avtalet gäller beträffande skatt å

aktieutdelning, att undantag från beskattning i den ena staten endast får inträda, då utdelningen verkligen beskattas i den andra staten, art. 9, mom. 2. I en särskild tilläggsöverenskommelse har ock meddelats ingående föreskrifter till kontroll å att befrielse i ena staten från skattskyldighet för viss utdelning endast inträder då den andra staten verkligen beskattat eller kommer att beskatta samma utdelning. I övrigt inträder den avtalsenliga skattebefrielsen i den ena staten oberoende av om beskattning följer i den andra staten eller icke. — Vidkommande det brittiska avtalet har, såsom förut nämnts, dess utformning blivit sådan, att vissa slag av inkomst endast får beskattas i en av staterna. Här kräves emellertid rätt genomgående, för att skattebefrielse skall inträda i det ena landet, att skattskyldighet verkligen föreligger i det andra landet. Man har således härvidlag intagit motsatt ståndpunkt mot den, som är representerad i det tyska avtalet.

I vissa andra avtal återfinnes även en föreskrift, som kan tänkas vara av betydelse i nu berörda avseende. Det stadgas nämligen i dessa avtal, att vardera staten skall vara oförhindrad att i förekommande fall (eller i erforderlig mån) kräva bevis för att dubbelbeskattning i avtalets mening föreligger. (Danska och norska avtalen, slutprot. p. 19, nederländska avtalet, slutprot. p. XI, finska avtalet, slutprot. p. 20, ungerska avtalet, slutprot. p. 14).

Denna bestämmelse skulle möjligen kunna tolkas så, att den befrielse från skattskyldighet i vissa fall, som dessa avtal innebära, icke skulle inträda med mindre den andra staten verkligen uttager skatt å den inkomst etc., till vilken denna stat förbehållit sig beskattningsrätten.

I tillämpningskungörelserna rörande avtalen med Nederländerna och Ungern har jämväl i 10 §, respektive 12 §, inryckts en bestämmelse om att befrielse från skattskyldighet i Sverige för viss inkomst eller förmögenhet må ej äga rum enligt bestämmelserna i kungörelserna, med mindre inkomsten eller förmögenheten blivit i Nederländerna, respektive Ungern beskattad. I princip skall alltså skattbefrielse enligt kungörelserna endast inträda i fall, då eljest verklig dubbelbeskattning skulle uppkomma. Härefter tillägges dock i åberopade paragrafen att undersökning, huruvida beskattning av viss inkomst eller viss förmögenhet ägt rum i Nederländerna eller Ungern, är ej erforderlig, om det på grund av föreliggande förhållanden kan antagas, att sam-

ma inkomst eller förmögenhet tagits till beskattning eller kommer att tagas till beskattning därstädes. Med detta tillägg har emellertid den förstnämnda kategoriska föreskriften praktiskt taget satts ur kraft. Någon undersökning av beskattningen i Nederländerna eller Ungern lärer över huvud taget icke förekomma och följaktligen medgives skattebefrielse i Sverige oberoende av om den ifrågavarande inkomsten eller förmögenheten beskattas i Nederländerna eller Ungern. — Den norska tillämpningskungörelsen saknar däremot föreskrifter av nyss angiven art. Det i Norge utfärdade cirkuläret angående avtalet ifråga uttalar, att avtalsbestämmelsen rörande bevis om dubbelbeskattning endast skall tillämpas, då det föreligger särskilda skäl att betvivla, att inkomsten eller förmögenheten blir beskattad i det andra landet.[1]

Beträffande avtalet med Danmark hava mera ingående föreskrifter meddelats. I den tillämpningskungörelse, som utfärdades den 30 juni 1932, föreskrives nämligen i 1 och 2 §§, att skattebefrielse i Sverige allenast inträder »för i Danmark beskattade inkomster», respektive »för i Danmark beskattad förmögenhet». Denna egendomliga formulering, som icke återfinnes i någon annan tillämpningskungörelse och som icke har något direkt stöd i avtalet, föranleder emellertid därtill, att skattefrihet i Sverige, trots avtalet, icke borde få inträda i där avsedda fall med mindre inkomsten eller förmögenheten verkligen beskattats i Danmark. Förhållandet är så mycket märkligare som den danska »Vejledning» angående avtalets tillämpning av den 28 december 1932 icke innehåller någon motsvarande bestämmelse utan tvärtom enligt sin avfattning utgår ifrån, att man i Danmark aldrig skall beskatta inkomst eller förmögenhet, beträffande vilken beskattningsrätten enligt avtalet tillkommer Sverige.

I punkt 4 anv. till den svenska tillämpningskungörelsen givas emellertid vissa kompletterande bestämmelser till nu berörda stadgande, varigenom stadgandet praktiskt taget försättes ur tillämpning. Till en början uttalas, att inkomst eller förmögenhet anses beskattad i Danmark, då densamma därstädes blivit föremål för taxering; av dansk beskattningsmyndighet »förslagsvis» bestämd taxering anses lika med verkställd taxering. Vad som här åsyftas med »förslagsvis» bestämd taxering måste vara den taxe-

[1] Rundskriv 12/1 1948, sid. 2.

ring, som preliminärt verkställes av de kommunala myndigheterna och som sedan prövas eller fastställes av skatterådet (»foreløbig Ansættelse»); denna preliminära taxering motsvarar den som i Sverige sker genom taxeringsnämnderna och som sedan prövas i prövningsnämnden.

Vidare föreskrives att om det upplyses, att inkomst eller förmögenhet, för vilken skattskyldighet i Danmark föreligger, icke tagits till beskattning därstädes på grund av avdrag, som den skattskyldige varit berättigad åtnjuta vid sin taxering, eller av annan likartad grund, skall i allt fall vid tillämpning av bestämmelserna i denna kungörelse så anses, som om samma inkomst eller förmögenhet blivit beskattad i Danmark. Slutligen stadgas, att undersökning, huruvida beskattning av viss inkomst eller förmögenhet ägt rum i Danmark, behöver ej ske, därest det på grund av föreliggande förhållanden kan antagas, att samma inkomst eller förmögenhet därstädes tagits till beskattning. Framför allt sistnämnda stadgande har i praktiken lett till att ingen undersökning över huvud taget verkställes angående beskattningen i Danmark; härtill medverkar naturligtvis svårigheten att, med hänsyn till de olika beskattningssystemen, verkligen avgöra om viss inkomst eller förmögenhet beskattats i Danmark. Man torde därför kunna konstatera, att den egendomliga bestämmelsen i tillämpningskungörelsen allenast blivit ett tomt pappersstadgande utan egentlig praktisk betydelse. I den mån emellertid i ett beskattningsärende verkligen förebringas utredning om att vederbörande icke beskattats för viss inkomst eller förmögenhet i Danmark, måste dock av kungörelsen följa, att eljest föreskriven skattebefrielse i Sverige icke får inträda.[1]

Ifråga om övriga avtal, vilka icke innehålla någon bestämmelse i förevarande avseende, torde utan tvekan kunna uttalas, att desamma *icke* för sin tillämpning förutsätta, att verklig dubbelbeskattning eljest skulle inträda. För att återgå till ett tidigare anfört exempel innebär det sagda följande: om i ett avtal mellan Sverige och annan stat överenskommits, att t. ex. viss inkomst från den andra staten endast skall beskattas i Sverige, så inträder skattebefrielse i den andra staten oberoende av om Sverige beskattar inkomsten eller icke. I nu berörda fall har ju ingen begränsning skett utav avtalens giltighet, och den däri stadgade

[1] Jfr R. 1942, not. 159.

skattebefrielsen måste då enligt sin ordalydelse städse inträda.[1] I överensstämmelse med denna uppfattning hava ock de svenska tillämpningskungörelserna avfattats.

Ifråga om avtalens tolkning må till en början observeras, att de svenska dubbelbeskattningsavtalen stundom äro avfattade såväl å svenska språket som å vederbörande främmande stats eget språk, men stundom äro avfattade endast å främmande språk, i vilket sistnämnda fall franska språket nyttjats; detta är fallet beträffande avtalen med Nederländerna, Frankrike och Ungern. Då originalavtalet endast avfattats å franska språket, har därtill sedan i Sverige fogats en mer eller mindre lyckad översättning till svenska av avtalets innehåll. Det är emellertid givet, att tolkningen utav avtalet i detta fall endast kan ske med ledning av den franska originaltextens innehåll; den svenska översättningen kan endast betraktas såsom en anvisning om hur man på svensk sida uppfattat avtalets innehåll. I fall av denna art finnes naturligen intet hinder att, om skäl därtill äro, avvika från den tolkning utav avtalet, varåt översättningen giver uttryck.

Föreligger däremot avtalet i två originaltexter, varav den ena alltså är avfattad å svenska språket, synas båda texterna böra äga lika vitsord. Detta är visserligen uttryckligen uttalat allenast i det amerikanska avtalet, art. XXII (»som skedde i två exemplar, på svenska och engelska språken, vilka båda äga lika vitsord»), det schweiziska avtalet, art. 14 p. 2 (»Båda avtalstexterna äro autentiska»), och i det brittiska avtalet, art. XXV (»Som skedde i London i två exemplar, på svenska och engelska språken, vilka båda texter äga lika vitsord»), men torde få anses vara avsett även beträffande övriga avtal; i annat fall vore skäligen meningslöst att i avtalen uttryckligen uttala, att desamma upprättats i »två originalexemplar» (två exemplar) å såväl svenska som vederbörande utländska språk.

Då ett internationellt avtal är upprättat å de två avtalsslutande staternas respektive språk samt de båda texterna skola äga lika vitsord, gäller ju som regel, att vardera staten är bunden av sitt språk och icke kan åberopa den andra redaktionen.[2] Denna regel synes dock icke kunna drivas därhän, att varje hänsyn till avfatt-

[1] Så ock SPITALER, sid. 604. — VAN THEMAAT, sid. 89, är mera tveksam å denna punkt.
[2] SUNDBERG, sid. 196.

ningen å det främmande språket skulle vara utesluten. Därest den svenska texten är så avfattad, att man icke har möjlighet att därur utläsa, vilket speciellt utländskt begrepp som åsyftas — och sådana fall förekomma — måste man vara berättigad att hämta vägledning ur den utländska texten. Likaså i fall, då den svenska texten använder ett uttryck, som har flera betydelser eller i sig innefattar flera olika begrepp; för att förstå vad som menas i den svenska texten måste man även i dylika fall verkställa tolkningen med ledning av den utländska texten, därest nu denna text är tydligare.

Spörsmålet, å vilka personer ett dubbelbeskattningsavtal är tillämpligt, besvaras i regel genom uttrycklig föreskrift i de olika avtalen. Härvidlag har man ifråga om dubbelbeskattningsavtalen länge stått kvar å den beträffande skattelagstiftningen eljest övergivna ståndpunkten att endast taga hänsyn till fysiska personer med medborgarskap i endera av de båda avtalsslutande staterna samt till i dessa stater hemmahörande juridiska personer.[1] Så är ännu fallet i det så sent som år 1947 träffade avtalet med Norge. Vissa avtal, såsom avtalen med Amerikas Förenta Stater, Nederländerna, Schweiz och Storbritannien, sträcka sig dock längre. Med avseende härå må i övrigt hänvisas till Avd. II, Kap. 2, nedan. — Därest ett avtal icke uttryckligen angiver å vilka personer detsamma får tillämpas, återstår endast att genom tolkning av avtalet i dess helhet söka finna svaret å denna fråga. Ett fall, då denna metod måste användas, utgör det tyska avtalet. Varje uttrycklig bestämmelse saknas angående avtalets tillämplighet i personligt avseende; av slutprot. p. 15 kan dock indirekt utläsas, att avtalet endast gäller beträffande tyska och svenska medborgare. — Om återigen ingen som helst ledning kan vinnas utav avtalets innehåll torde, med hänsyn till att detta hittills varit vanligast, böra såsom allmän tolkningsregel uppställas, att avtalet får antagas skola tillämpas endast å de båda staternas medborgare och å i dessa stater hemmahörande juridiska personer.[2] Dock bör givetvis i varje sådant fall undersökas, huru avtalet i nu berörda avseende tolkas i den andra avtalsslutande staten. Det bör nämligen icke förekomma — såsom fallet blivit beträffande

[1] Jfr VAN THEMAAT, sid. 76.
[2] Jfr VON THEMAAT, sid. 79, ROSENDORFF, sid. 367.

avtalet mellan Sverige och Frankrike[1] — att de båda staterna tillämpa avtalet olika i nu berörda avseende. I sista hand bör då ett tilläggsavtal träffas.

I avtalen nyttjade uttryck, vilka ej definierats i avtalen, måste för vardera statens räkning tolkas med ledning av dess interna lagstiftning. Detta har visserligen uttryckligen uttalats endast i det brittiska avtalet, art. II, 3), men ligger i sakens natur, eftersom i skatteärenden vardera staten endast tillämpar sin egen lagstiftning. Härvidlag är dock att märka, att vissa uttryck, t. ex. fast egendom, var en person skall anses bosatt o. s. v., icke sällan tolkas på olika sätt i ett och samma land, alltefter som fråga är om civilrättsliga eller skatterättsliga bestämmelser. Så t. ex. innebär uttrycket fast egendom enligt svensk skattelagstiftning något mera än enligt civilrättens allmänna regler; enligt kommunalskattelagen, 4 §, inbegripes nämligen under fastighet även byggnad, ändå att den enligt allmän lag ej är hänförlig till fast egendom. Eftersom dubbelbeskattningsavtalen endast taga hänsyn till de olika staternas interna beskattningsrätt och icke till deras civilrättsliga bestämmelser, måste i fall av angiven art i avtalen förekommande uttryck tolkas i enlighet med de i respektive stater gällande skattereglerna.[2] Innehålla dessa regler icke någon definition å begreppet ifråga, får detsamma tolkas enligt allmän lag i vederbörande land, d. v. s. i regel i överensstämmelse med civilrättens principer.

En betydelsefull fråga är naturligtvis i vilken utsträckning dubbelbeskattning är avsedd att undanröjas genom de olika avtalens innehåll. Härå giva visserligen avtalen tämligen utförliga besked, men vissa oklara punkter förekomma dock. Med hänsyn till den historiska utvecklingen torde dock vara klart, att avsikten med ett avtal som regel får presumeras vara att undanröja den dubbelbeskattning, som uppkommer, då en och samme skattskyldige beskattas för samma skatteobjekt och för samma tid i båda staterna. Däremot torde i saknad av uttrycklig föreskrift i annan riktning icke kunna antagas att avtalen åsyfta att undanröja sådan dubbelbeskattning, som uppstår, då flera personer beskattas i olika länder för ett och samma skatteobjekt. I överensstämmelse härmed och för att förebygga dylik dubbelbeskattning

[1] Se härom nedan under Avd. II, Kap. 2.
[2] Jfr brittiska avtalet art. II, 3).

har i de av Sverige ingångna avtalen genomgående meddelats särskilda bestämmelser angående beskattning av oskifta dödsbon. I ett avseende torde dock presumtionen få anses vara, att avtalet åsyftat att undanröja även dubbelbeskattning av sist angivet slag, d. v. s. då samma skatteobjekt beskattas hos olika personer i de båda staterna. Ett hithörande fall är ju, såsom ovan påpekats, då den ena staten beskattar utbetalning till någon å dess område boende person, medan den andra staten enligt sin interna lagstiftning vägrar avdrag för dylik utbetalning. Om nu i ett avtal bestämmes, att utbetalningen skall beskattas endast i mottagarstaten, torde få antagas att enligt avtalet utbetalarstaten skall i fortsättningen medgiva avdrag för utbetalningen hos den, som verkställer densamma.

I nära samband med detta spörsmål står frågan, huruvida två stater, som med varandra träffat dubbelbeskattningsavtal, äga ändra sin skattelagstiftning och därmed i sak även ändra innebörden av avtalet. Vardera statens rätt att efter gottfinnande ändra sin skattelagstiftning är naturligtvis obestridlig, även om motsatsen stundom gjorts gällande. Detta är emellertid endast en sida av saken; den andra sidan är, huruvida en dylik ändring kan åberopas mot den andra avtalsslutande staten, så länge avtalet ännu gäller. Om ett i avtalet nyttjat uttryck där definierats och samma uttryck enligt den nya lagstiftningen fått en annan innebörd, är till en början uppenbart, att denna ändrade lagstiftning icke kan åberopas mot den andra avtalsslutande staten. — Enligt nederländska avtalet skall en persons skatterättsliga hemvist i princip vara avgörande för hans beskattning. I avtalet definieras begreppet skatterättsligt hemvist såsom en persons normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem. Under åren 1946 och 1947 infördes i Nederländerna en engångsskatt å förmögenhet per den 31 december 1945. Enligt denna lag angivas såsom skattskyldiga även sådana personer, som under tiden maj 1940 —december 1945 lämnat landet och icke sedan återvänt, men därförut varit bosatta i Nederländerna. Med hänsyn till dubbelbeskattningsavtalets innehåll bör lagen icke kunna tillämpas å personer, som den 31 december 1945 i Sverige hade sin normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem.

Nästa fråga blir, hur motsvarande fall skall bedömas i fråga om i avtalet nyttjade uttryck, som icke där definierats. Tydligt

är i vart fall, att envar av de avtalsslutande staterna utgått från att dylika uttryck skulle i den andra staten tolkas i enlighet med dess interna lagstiftning vid tiden för avtalets ingående. En ändring av den interna lagstiftningen, som ger ett i avtalet nyttjat uttryck en ny och annan innebörd, innebär alltså en ändring av en av de förutsättningar, varunder avtalet ingåtts. Detta borde närmast föranleda till, att en sådan ändring av den interna lagstiftningen icke skall kunna åberopas mot den andra staten, så länge avtalet gäller. Frågan är dock givetvis tveksam och detta bör föranleda till att i avtalen förekommande uttryck i största möjliga omfattning däri definieras.[1]

I ett specialfall synes dock saken vara mera otvetydig, nämligen i det nyss berörda fall, då genom avtalet bestämts att viss utbetalning, t. ex. royalty, skall beskattas endast i mottagarlandet och då det andra landet enligt sin interna lagstiftning vid tiden för avtalets ingående medgav avdrag för dylik utbetalning, då den skedde från och till i det landet bosatta personer. Här vilar ju hela avtalsbestämmelsens betydelse på det underförstådda förhållandet, att avdrag för utbetalningen skall ske i utbetalarlandet. En lagändring i sistnämnda land, varigenom avdragsrätten för utbetalaren avskaffas, bör då icke kunna åberopas mot den andra avtalsslutande staten. Alldeles särskilt uppenbart är detta, om lagändringen innebär förbud mot avdrag av utbetalningen allenast i sådana fall, då densamma går till främmande stat. Denna innebär ju en diskriminering, som i vart fall måste vara utesluten gent emot en sådan främmande stat, med vilken dubbelbeskattningsavtal träffats.

I övrigt kan endast uppställas den allmänna regeln för tolkning av dubbelbeskattningsavtal, att varje sådant avtal måste tolkas för sig. Det är därför felaktigt, när man, såsom på sin tid tyska Reichsfinanzhof,[2] söker tolka uttrycken i ett avtal med ledning av innehållet i avtal, som ingåtts med andra stater. Förhållandena olika stater emellan äro alltför varierande och deras inbördes lagstiftning alltför olika för att en dylik tolkning skulle vara tänkbar. Den enda ytterligare regel, som torde kunna givas, är, att varje särskilt avtal skall tolkas efter det därmed avsedda syftet, d. v. s. man har att först avgöra i vilken omfattning av-

[1] Jfr VAN THEMAAT, i I.F.A. Studies, III, sid. 19.
[2] Jfr ROSENDORFF, sid. 364.

sikten är att undanröja dubbelbeskattning och att sedan med ledning härav uttolka avtalet.

Det är givet, att vilka tolkningsregler man än uppställer, hava dessa ingen som helst bindande kraft, utan äro beroende på, om de båda ifrågakommande staterna kunna enas om deras tillämpning. Det finnes ju tyvärr ingen internationell rättsinstans, som kan med bindande verkan avgöra dylika tolkningsfrågor. I sista hand återstår därför endast att genom särskild överenskommelse mellan de båda ifrågavarande staterna söka lösa tvistiga tolkningsfrågor.

## Kap. 5. Dubbelbeskattningsavtalens ikraftträdande och upphörande.

De olika avtalen innehålla givetvis genomgående föreskrifter om den dag, då avtalen skola träda i kraft. Dessa föreskrifter hava också genomgående kompletterats med angivande av de års inkomster och förmögenhet, å vilka avtalen äga tillämpning. Avtalen upphöra att gälla efter uppsägning, varom regler även givas i de särskilda avtalen. Det amerikanska avtalet fick dock icke uppsägas förrän efter fem års förlopp och det brittiska avtalet får icke uppsägas att gälla tidigare än till den 1 januari 1954. Stundom meddelas en särskild uppsägningsklausul beträffande viss bestämmelse i avtalet, se amerikanska avtalet, Art. VII.

Ett avtal kan emellertid upphöra att gälla icke blott på grund av uppsägning, utan även å den grund, att endera staten upphör att existera såsom självständig stat.[1] Med avseende å detta fall uppkommer därför frågan, huruvida avtalet med Tyskland upphört att gälla eller alltfort är tillämpligt. Spörsmålet, huruvida Tyskland alltjämt existerar såsom en självständig stat, var föremål för prövning i brittiska High Court of Justice den 3 april 1946, därvid förebragtes viss utredning. Domstolen förklarade, att en tysk stat alltjämt förefanns, ehuru statsstyrelsen uppehölls av Storbritannien, Förenta Staterna, Ryssland och Frankrike.[2] Detta avgörande torde berättiga till påståendet, att det tyska av-

[1] Jfr OPPENHEIM, sid. 851, 854, SUNDBERG, sid. 197.
[2] The american journal of international law, 1946, sid. 811. — Jfr OPPENHEIM, sid. 519.

talet alltjämt är gällande beträffande den brittiska zonen i Tyskland och det torde kunna antagas, att så är fallet även i den amerikanska och franska zonen.

Beträffande Ungern har ifrågasatts, huruvida avtalet icke har upphört att gälla. Härtill kan endast genmälas, att enligt allmänna internationella regler hava förändringar i en stats styrelsesätt ingen inverkan på den fortsatta giltigheten av internationella avtal.[1] En annan sak är, att en stat givetvis alltid kan ensidigt upphöra att tillämpa ett ingånget avtal, oberoende av internationella regler.

Givetvis kan ett avtal även bringas att upphöra genom en särskild, ny överenskommelse, vilken reglerar samma förhållande som det tidigare avtalet. I detta fall torde det äldre avtalet få anses hava upphört att gälla, då det nya avtalet träder i kraft, även om ingenting är uttryckligen sagt härom i det nya avtalet.[2] Sålunda får 1929—1930 års avtal mellan Sverige och Frankrike angående beskattning av inkomst av rederirörelse anses upphävt genom 1937 års fullständiga dubbelbeskattningsavtal mellan samma stater. Önskvärt är dock givetvis att en klar föreskrift i frågan meddelas i det nya avtalet. Föreskrifter i berörda avseende hava ock meddelats i dubbelbeskattningsavtalen med Amerikas Förenta Stater och med Storbritannien. Förstnämnda avtal innehåller i prot. p. 16 en föreskrift, att avtalet (och protokollet därtill) icke skola anses inverka å giltigheten av notväxlingen den 31 mars 1938 om »ömsesidigt fritagande av inkomstskatt av inkomst», härrörande från rederirörelse. Innebörden härav är dock tämligen oklar, eftersom det nya avtalet i art. IV just reglerar beskattningen av bl. a. rederiföretagens inkomst; såväl denna art. IV som det äldre avtalet av den 31 mars 1938 kunna ju dock icke gärna på en gång tillämpas. Det torde vid sådant förhållande få antagas att innebörden av prot. p. 16 är avsedd att vara, att avtalet av den 31 mars 1938 *icke* skall tillämpas så länge det nya dubbelbeskattningsavtalet gäller, *men* att, därest det nya avtalet upphör att gälla, avtalet av den 31 mars 1938 skall automatiskt träda i förnyad tillämpning. Om så är fallet — och någon annan tolkning är tillsynes icke möjlig — må endast uttalas, att

[1] Jfr OPPENHEIM, sid. 847, 855, SUNDBERG, sid. 196.
[2] Jfr OPPENHEIM, sid. 842.

formuleringens klarhet lämnar något övrigt att önska. — Avtalet med Storbritannien, art. XXI, är däremot fullt tydligt i förevarande avseende. *Så länge* det nya dubbelbeskattningsavtalet är gällande, skola två äldre avtal — avseende beskattning av inkomst av rederirörelse samt av inkomst genom agenturer — *icke* tillämpas; upphör det nya avtalet att gälla, träda däremot de två äldre avtalen utan vidare åter i funktion.

## Kap. 6. Beskattningsmyndigheterna och dubbelbeskattningsavtalens tillämpning.

Ovan har påpekats, att numera avtal till undvikande av dubbelbeskattning i allt större omfattning ingås mellan olika stater. Det är emellertid icke tillräckligt, att dylika avtal träffas, det är också påkallat — om denna truism må vara tillåten — att avtalen verkligen bliva tillämpade. Härmed är det emellertid ej sällan illa ställt; det verkar stundom som om vederbörande stat funne all rättfärdighet uppfylld, då ett avtal träffats, samt därför icke vidtoge någon åtgärd för att trygga dess tillämpning.

Tillämpningen utav avtalen ankommer ju i regel i första hand å de lokala beskattningsmyndigheterna i de olika länderna. Det är därför nödvändigt, att avtalen bringas till dessa myndigheters kännedom, men det är också nödvändigt, att avtalens svårbegripliga innehåll därvid förklaras och uttolkas; i annat fall vinnes föga med att bringa avtalet till de lokala myndigheternas kännedom.

Undersöker man huru det i nu berörda avseende förhåller sig i de stater, med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal, finner man följande.

I Danmark utfärdas en särskild »Vejledning» angående genomförandet av ett ingånget avtal; en sådan »Vejledning» utfärdades den 28 december 1932 angående avtalet mellan Sverige och Danmark. Denna Vejledning är tämligen kortfattad, men redogör dock för huvudpunkterna i avtalet. I övrigt är överlämnat åt myndigheterna att tillämpa bestämmelserna i avtalet.

I Norge utfärdas en »rundskriv» med kort redogörelse för avtalet och med återgivande utav avtalets innehåll in extenso;

rundskrivelsen angående avtalet med Sverige utfärdades den 12 januari 1948. Myndigheterna hava att med ledning härav själva tillämpa avtalets innehåll.

Beträffande Frankrike gäller, att därstädes utfärdas en officiell kommentar eller instruktion rörande avtalens innehåll; dock har denna kommentar eller instruktion hittills begränsats till de delar av avtalet, som gällt »impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers». Rörande det svenska huvudavtalet finnes sålunda en dylik, tämligen utförlig instruktion av den 23 december 1937 (nr 4341), varjämte en kommentar har publicerats i Revue de l'Enregistrement för april 1938 (nr 570); beträffande tilläggsavtalet har utfärdats en särskild instruktion den 27 november 1939 (nr 4458). Även i dessa fall hava myndigheterna att med ledning av kommentar och instruktion direkt tillämpa avtalets bestämmelser.

Amerikas Förenta Stater utfärdar genom finansdepartementet särskilda anvisningar (regulations) rörande avtalens tillämpning. Beträffande avtalet med Sverige utfärdades dylika anvisningar genom Treasury decision nr 4975 den 25 juni 1940. I anvisningarna återgives avtalets innehåll, varefter följa rätt utförliga föreskrifter rörande dess tillämpning, vilken även i detta fall ankommer å de lokala myndigheterna.

Bundesrat i Schweiz utfärdar en särskild rundskrivelse (Kreisschreiben) till de kantonala regeringarna, vilken skrivelses innehåll skall genom kantonernas regeringar bringas till deras beskattningsmyndigheters kännedom. Dessa rundskrivelser pläga innehålla relativt utförliga redogörelser för avtalsbestämmelserna. Själva avtalet tillämpas direkt av skattemyndigheterna. Rörande avtalet med Sverige utfärdades en dylik rundskrivelse den 13 maj 1949.

I Storbritannien utfärdas stundom, men till synes icke alltid, särskilda anvisningar eller cirkulärskrivelser rörande avtalen genom Board of Inland Revenue.[1] Dessa anvisningar äro dock närmast avsedda för allmänheten, icke för myndigheterna. Detta sammanhänger med det brittiska skattesystemet, enligt vilket ju skatterna i största utsträckning uttagas genom avdrag vid käl-

[1] T. ex. The double taxation relief (U. S. A.) regulations den 2 aug. 1946, Circular to Bankers m. fl. den 7 aug. 1946.

lan, d. v. s. då beloppet ifråga utbetalas. I övrigt hava myndigheterna att vid den slutliga taxeringen tillämpa själva avtalet.

Ifråga om övriga stater, med vilka Sverige träffat dubbelbeskattningsavtal, synas inga särskilda åtgärder hava vidtagits för att bringa avtalens innehåll till beskattningsmyndigheternas kännedom — annorledes givetvis än genom desammas publicerande i de officiella författningssamlingarna. Avtalet med Island intager dock en särställning, eftersom detta avtal icke skall tillämpas av underordnade myndigheter utan allenast ligga till grund för särskilda överenskommelser mellan staterna i förekommande fall.

För Sveriges vidkommande har man tidigare tillämpat en metod, som helt avviker från den annorstädes nyttjade. De svenska beskattningsmyndigheterna skola i regel *icke* tillämpa själva avtalen. I stället utfärdas en särskild tillämpningskungörelse rörande varje särskilt avtal och det är denna kungörelse — och uteslutande denna kungörelse — som de svenska skattemyndigheterna och skattedomstolarna skola tillämpa. Systemet ifråga har tydligtvis både fördelar och nackdelar. Närmare bestämt: Systemet är till fördel för beskattningsmyndigheterna, som icke behöva bekymra sig om avtalens innehåll, utan blott hava att, snart sagt i blindo, tillämpa kungörelserna. Systemet är till nackdel för de skattskyldiga, enär dessa enligt avtalen kunna vara berättigade även till andra eller längre gående skattelättnader, än kungörelserna giva vid handen, men kunna förledas tro, att deras rätt icke sträcker sig längre än kungörelsen utvisar; någon upplysning om verkliga förhållandet kan ofta icke erhållas hos beskattningsmyndigheterna, i vart fall icke i sådana säkerligen ofta förekommande fall, då dessa endast studerat tillämpningskungörelsen men icke penetrerat själva avtalet.

Med avseende å nu berörda förhållande må återgivas ett uttalande, som närmast avser tillämpningskungörelsen till tyska avtalet, men som äger giltighet även i övriga fall:[1]

»Särskilt med hänsyn till att avtalet rör sig med flera för svensk rätt främmande begreppsbestämmelser skall avtalet ej direkt tillämpas av beskattningsmyndigheterna, utan hava i stället dessa att tillämpa endast förevarande särskilda kungörelse, som innehåller flertalet av de i avtalet intagna beskattningsföreskrifterna men direkt anknyter till de svenska beskattningsförfatt-

[1] Kuylenstierna m. fl., sid. 387.

ningarnas bestämmelser. Kungörelsens innehåll täcker emellertid ej fullständigt avtalet. Skulle i följd därav i något fall dubbelbeskattning uppstå, där sådan enligt avtalet skall undvikas, kunna de skattskyldiga få dubbelbeskattningen undanröjd i den ordning, som anvisas i 11 § i kungörelsen.»[1]

Ifråga om avtalet med Storbritannien har man emellertid frångått den nu angivna metoden och har i stället för första gången föreskrivit, att bestämmelserna i själva avtalet skola tillämpas av de svenska beskattningsmyndigheterna. Härvid skall dock iakttagas innehållet i de särskilda anvisningar, som utfärdats av Kungl. Maj:t.

För de skattskyldigas del ligger, såsom av det anförda framgår, huvudvikten å att känna *avtalens* innehåll. Även beträffande beskattningsmyndigheterna synes dock med fog kunna begäras, att dessa behärska även avtalen, ej blott kungörelserna; detta är så mycket viktigare, som en riktig förståelse av kungörelsernas innehåll oftast icke kan vinnas, med mindre avtalets innehåll är för vederbörande bekant.

I överensstämmelse med det sagda kommer den följande framställningen i första hand att avse innehållet i dubbelbeskattningsavtalen, icke innehållet i tillämpningskungörelserna. Härvid är avsikten att söka klarlägga avtalens innebörd ej blott ifråga om beskattningen i Sverige utan jämväl beträffande beskattningen av svenska intressen i den andra avtalsslutande staten. Vidare kommer redogörelse att lämnas för de avvikelser från avtalens innehåll, som tillämpningskungörelserna innehålla.

## Kap. 7. Gällande svenska bestämmelser rörande ingåendet av dubbelbeskattningsavtal.

I 72 § 2 mom. K.L., 20 § 2 mom. F.S.I. och 20 § 2 mom. F.S.F. stadgas att Konungen äger, till förekommande eller lindring av dubbelbeskattning, träffa överenskommelse med annan stats regering. Denna överenskommelse skall avse fördelning i beskattningshänseende mellan den främmande staten och Sverige av inkomst eller förmögenhet, som är underkastad dubbelbeskattning;

[1] D. v. s. genom framställning till Kungl. Maj:t.

i fall av denna art uppkomma i regel s. k. fullständiga dubbelbeskattningsavtal. Härutöver äger Kungl. Maj:t, utan att särskilt dubbelbeskattningsavtal ingås,[1] under förutsättning av ömsesidighet i tillämpliga avseenden förordna, att viss inkomst eller förmögenhet eller inkomst eller förmögenhet av visst slag skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket. Även ett dylikt, å ömsesidighet baserat förordnande grundar sig dock ofta å ett avtal, ehuru ett avtal av mera begränsad omfattning, s. k. partiellt avtal.

Emellertid finnes härjämte i § 12 regeringsformen ett allmänt bemyndigande för Kungl. Maj:t att ingå överenskommelser med främmande makter, sedan statsrådet däröver blivit hört. Enligt regeringsformen skall sådan överenskommelse framläggas för riksdagen till godkännande, därest den angår fråga, som riksdagen enligt regeringsformen äger allena eller med Konungen avgöra eller, utan att angå sådan fråga, är av större vikt. Frågor rörande fullständiga dubbelbeskattningsavtal hava ju städse förstnämnda karaktär, efter som dylika avtal regelrätt innebära en avvikelse från eljest gällande interna beskattningsregler, och skola således enligt berörda grundlagsstadgande städse föreläggas riksdagen för godkännande.

Nu åberopade olika lagbestämmelser strida så till vida mot varandra, att stadgandena i skattelagarna synas innebära, att Kungl. Maj:t äger ingå dubbelbeskattningsavtal utan riksdagens hörande, medan § 12 regeringsformen innehåller en föreskrift, som gör riksdagens hörande obligatoriskt i fall av denna art. Frågan blir då tydligtvis, huruvida skattelagarnas stadganden kunna anses innebära en befrielse från den i regeringsformen stadgade skyldigheten att höra riksdagen.

Föreskriften om att överenskommelser med främmande makter skola föreläggas riksdagen infördes år 1921 i regeringsformen. Redan därförut hade emellertid frågan om rätt för Kungl. Maj:t att utan riksdagens hörande ingå dubbelbeskattningsavtal varit föremål för olika överväganden.

I propositioner till 1910 års riksdag föreslogos vissa bestämmelser i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt samt i bevillningsförordningen, enligt vilka bestämmelser Konungen skulle äga att i viss utsträckning ingå överenskommelse med annat

[1] Jfr *prop.* 1925: 209, sid. 8.

lands regering till undvikande av dubbelbeskattning. Avsikten var att gränserna för de medgivanden, vilka finge göras i konvention till förebyggande av internationell dubbelbeskattning, skulle fastställas av riksdagen, men däremot själva konventionen i förekommande fall omedelbarligen avslutas av Kungl. Maj:t, vad Sverige angår. Då emellertid riksdagen alltid borde hava fria händer att ordna beskattningen för varje budgetår för sig, skulle enligt förslaget konvention icke få avslutas för längre tid än att densamma skulle kunna på grund av ett riksdagens mellankommande beslut uppsägas att gälla vid löpande årets utgång.[1] Bevillningsutskottet uttalade emellertid, att enligt utskottets åsikt borde riksdagen endast i utomordentliga fall eller då tvingande skäl vore för handen till Kungl. Maj:t delegera sin bestämmanderätt i bevillningsfrågor; utskottet tillstyrkte förty endast ett i så måtto begränsat bemyndigande att Kungl. Maj:t ägde med annat lands regering ingå överenskommelse om särskilda grunder för fördelning i skatteavseende av inkomst av näring.[2] Riksdagen beslöt i enlighet härmed.

Det sålunda lämnade, begränsade bemyndigandet innebar alltså en rätt för Kungl. Maj:t att i nu avsedda fall träffa dubbelbeskattningsavtal med annan stat utan att riksdagen däröver behövde höras.[3] Något hinder för ett dylikt bemyndigande förelåg ju icke i § 12 regeringsformen i dess dåvarande lydelse.

Ehuru regeringsformen år 1921 ändrats på förut angivet sätt, återkom Kungl. Maj:t till 1925 års riksdag med en proposition, avseende mera vidsträckt bemyndigande för Kungl. Maj:t att ingå dubbelbeskattningsavtal. Till stöd härför anförde departementschefen bl. a., att om bemyndigande lämnades Kungl. Maj:t att inom vissa gränser träffa dylika överenskommelser, kunde avgöranden snabbare bringas till stånd än vad som skulle vara fallet, om riksdagens medgivande skulle inhämtas i varje särskilt fall.[4] Sedan bevillningsutskottet tillstyrkt framställningen,[5] bifölls densamma av riksdagen.

---

[1] *Prop.* 1910: 89, sid. 30.
[2] Bevillningsutskottets *bet.* 1910: 29, sid. 30, 1910: 30, sid. 16.
[3] Med stöd av detta bemyndigande träffades år 1913 en överenskommelse med Norge angående fördelning i skatteavseende av Luossavaara—Kiirunavaara aktiebolags inkomst; nytt avtal härom har numera ingåtts den 14 juni 1937.
[4] *Prop.* 1925: 209, sid. 7. — Jfr prop. 1927: 102, Bihang 3, sid. 38.
[5] Bevillningsutskottets *bet.* 1925: 22, sid. 3.

I samband med 1928 års skattelagstiftning upptogs frågan ånyo och i proposition till 1927 års riksdag föreslogs att i 72 § kommunalskattelagen skulle intagas ett bemyndigande för Kungl. Maj:t att ingå dubbelbeskattningsavtal i samma utsträckning som enligt 1925 års lagstiftning. Såsom motivering åberopades allenast vad som anförts i en vid propositionen fogad promemoria, vilken promemoria i denna del endast innehåller, att det av skattetekniska skäl ansetts lämpligt att upphäva 1925 års förordning samt att införa dess stadganden i de nya skattelagarna.[1] Första särskilda utskottet, som behandlade propositionen, fann i denna del ej anledning till något särskilt uttalande.[2] Frågan om den nya skattelagstiftningen föll emellertid vid 1927 års riksdag och återupptogs sedan vid påföljande års riksdag.

I propositionen till 1928 års riksdag åberopas först vad som anförts i propositionen till 1927 års riksdag under påpekande av att det sålunda anförda lämnats utan erinran av vederbörande utskott. Därefter uttalas, att »ett speciellt spörsmål» på ifrågavarande område skall behandlas under specialmotiveringen till 72 § K.L.[3] I sistnämnda sammanhang redogöres för 1925 års lagstiftning i ämnet samt för förslaget till 1927 års riksdag; härefter anföres:[4]

»I nämnda förslag till skatteförfattningar saknades däremot varje föreskrift angående sådana traktater till dubbelbeskattnings undvikande eller lindrande, vilka kunde komma att avslutas efter riksdagens hörande. Anledningen därtill var, att det ansågs mera praktiskt att meddela de för tillämpning av dylika traktater erforderliga föreskrifter i särskilda författningar. Det har emellertid ansetts, att en betydande förenkling av erforderliga tillämpningsförfattningar till beskattningstraktater skulle kunna åstadkommas, därest vissa gemensamma föreskrifter, gällande beträffande alla överenskommelser i förevarande ämne, infördes i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.»

Det är tydligt att Kungl. Maj:t dåmera blivit tveksam ifråga om möjligheten för riksdagen att genom bemyndigande för Kungl. Maj:t att ingå dubbelbeskattningsavtal befria Kungl.

[1] *Prop.* 1927: 102, sid. 35, 486, bihang 3, sid. 39.
[2] Utskottets bet. 1927: 1, sid. 47.
[3] *Prop.* 1928: 213, sid. 241.
[4] *Prop.* 1928: 213, sid. 279.

Maj:t från skyldigheten att förelägga dylika avtal för riksdagen. Vilken skillnad, departementschefen ansett föreligga mellan avtal, som skulle föreläggas riksdagen, och sådana, där detta icke skulle erfordras, framgår icke av departementschefsuttalandet. Särskilda utskottet vid 1928 års riksdag tog emellertid en något bestämdare ståndpunkt i frågan. Sedan utskottet redovisat vissa motioner om avslag å förslaget till bestämmelser rörande undanröjande av den internationella dubbelbeskattningen, anför utskottet:[1]

»Utskottet finner det i och för sig önskvärt, att en sådan fördelning åvägabringas av skattekällorna mellan skilda länder, att — på samma sätt som i förhållandet mellan kommunerna inom landet — ej samma skattekälla beskattas två gånger. Förslag om avtal i dylikt syfte komma enligt den nu gällande lagstiftningen att underställas riksdagen, om de äro av större räckvidd. Blott en mera inskränkt befogenhet tillkommer för närvarande i förevarande avseende Kungl. Maj:t. Det nu föreliggande förslaget gör härutinnan ingen annan ändring än att Kungl. Maj:t medgives rätt att utfärda tillämpningsföreskrifter i anledning av avtal, som godkänts av riksdagen. Mot en dylik bestämmelse är enligt utskottets mening intet att erinra. Utskottet avstyrker för sin del bifall till de väckta motionerna i förevarande del.»

Det lärer få antagas, att utskottet vid avfattandet av detta uttalande åsyftat bestämmelserna i § 12 regeringsformen. I övrigt är dock även ifråga om detta uttalande oklart vilka avtal, som — undantagsvis — skulle kunna ingås av Kungl. Maj:t utan riksdagens hörande. Däremot kan ingen tvekan råda om att enligt utskottets uppfattning kunde det i 72 § K.L. givna bemyndigandet *icke* befria Kungl. Maj:t från skyldigheten att i regel förelägga ingångna dubbelbeskattningsavtal för riksdagen för godkännande.

Spörsmålet om giltigheten av i förväg givna bemyndiganden för Kungl. Maj:t att ingå traktater har i olika sammanhang diskuterats. SUNDBERG[2] anser för sin del att ett dylikt bemyndigande alltjämt kan lämnas samt att Kungl. Maj:t därigenom frikallas från den i § 12 regeringsformen stadgade skyldigheten att vid ingåendet av en traktat erhålla riksdagens godkännande; såsom

[1] Särskilda utskottet 1928: 1, sid. 40.
[2] SUNDBERG, Lag och traktat, sid. 21, 22.

exempel härå åberopas bl. a. ovan berörda föreskrifter i skattelagarna. MALMGREN[1] uttalar sig med mera tvekan ifråga om riksdagens generella rätt att meddela dylikt bemyndigande men anser dock det i skattelagarna givna bemyndigandet medföra, att en dubbelbeskattningstraktat icke behöver föreläggas riksdagen för godkännande. »När det t. ex. i 29 § 2 mom. av 1928 års förordning om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt tillerkännes konungen rätt att till förekommande av eller lindring i dubbelbeskattning träffa överenskommelse om fördelning i beskattningshänseende mellan de kontraherande staterna av den dubbelbeskattning underkastade inkomsten eller förmögenheten eller att, under förutsättning av ömsesidighet i tillämpliga hänseenden, frikalla viss inkomst eller förmögenhet från beskattning här i riket, så är det egentligen endast fråga om genomförandet av en av riksdagen erkänd princip, vars detaljer icke kunna eller icke lämpligen böra vid själva lagstiftningsaktens företagande fixeras.»

Det synes emellertid svårt att förlika dessa resonement med ordalydelsen av § 12 regeringsformen. Därstädes är stadgad en i förevarande fall ovillkorlig skyldighet att inhämta riksdagens godkännande och denna skyldighet bör icke rimligen kunna upphävas genom beslut i annan ordning än som erfordras för en grundlagsändring.[2] Visserligen kan i ett visst fall tänkas, att det i förväg lämnade bemyndigandet är av sådan art, att avtalets ingående endast får karaktären av vad MALMGREN kallar en verkställighetsåtgärd; i dylikt fall kan ju kanske anses, att riksdagen i verkligheten blivit hörd över själva avtalet. Denna argumentering kan dock icke åberopas ifråga om dubbelbeskattningsavtal, vilka ju på olika sätt ingripa ändrande i viktiga delar av de svenska beskattningsreglerna och där varje särskilt avtal avviker från övriga sådana. Om Kungl. Maj:t ansåges äga rätt att ingå dubbelbeskattningsavtal utan riksdagens hörande, skulle detta därför innebära, att Kungl. Maj:t skulle i förekommande fall kunna ändra själva de principer för den interna svenska skattelagstiftningen, som av riksdagen godkänts, nämligen så vitt fråga vore om i Sverige skattskyldiga personer med ekonomiska förbindelser med en annan stat.

[1] MALMGREN, Sveriges författning, II, sid. 215.
[2] Jfr även APPELBERG i Svensk Juristtidning 1932, sid. 32.

I vart fall synes befogat uttala, att det i skattelagarna givna bemyndigandet icke rimligen kan anses innebära annat eller mera än vad som under riksdagsbehandlingen uttalats av vederbörande utskott. Detta skulle då betyda, att dubbelbeskattningsavtal regelmässigt skola föreläggas riksdagen för godkännande men att i mindre viktiga fall så icke behöver ske. I överensstämmelse härmed har Kungl. Maj:t ock städse förfarit. Alla fullständiga dubbelbeskattningsavtal hava sålunda förelagts riksdagen för godkännande och detta gäller även avtalet med Tyskland, varom proposition avläts innan särskilda utskottet vid 1928 års riksdag avgivit sitt ovan åberopade betänkande. De partiella avtalen hava däremot icke förelagts riksdagen utan ingåtts av Kungl. Maj:t utan riksdagens hörande.

Beträffande förstnämnda grupp utav avtal har även genomgående iakttagits den i § 12 regeringsformen meddelade föreskriften, att det »skall i överenskommelsen intagas förbehåll, varigenom dess giltighet göres beroende av riksdagens bifall». Det har om denna föreskrift uttalats, att den tillkommit »till förebyggande av internationella svårigheter».[1] Dess värde torde dock vara diskutabelt,[2] vartill kommer, att densamma i allmänhet orsakar vissa svårigheter vid avtalens ingående, enär representanterna för vederbörande främmande makt hava svårt att förstå, varför i avtalet skola intagas bestämmelser, som reglera interna svenska förhållanden.

De förut åberopade författningsrummen i skattelagarna innehålla emellertid ej blott ett stadgande rörande Konungens rätt att ingå dubbelbeskattningsavtal. Däri återfinnas även en del andra föreskrifter, som avse avtalens innehåll eller deras tillämpning. Sålunda stadgas däri, att överenskommelse med främmande makts regering rörande undvikande av dubbelbeskattning skall upphöra att gälla senast vid det årsskifte, som infaller närmast efter det en uppsägningstid av högst sex månader tilländalupit.[3] Denna föreskrift har tillkommit i syfte att avtalet skall kunna uppsägas att gälla vid löpande årets utgång, därest av riksdagen fattat beslut därtill föranleder.[4] Föreskriften synes

[1] Jfr MALMGREN, Sveriges grundlagar m. m., Stockholm 1947, sid. 18, och *prop.* 1919: 346, sid. 6.
[2] Jfr SUNDBERG, sid. 189 o. f.
[3] Jfr *prop.* 1925: 209, sid. 11.
[4] *Prop.* 1910: 89, sid. 30.

emellertid redan från sin första tillkomst hava fallit i glömska. Endast det franska och det schweiziska avtalet hava avfattats i enlighet med berörda föreskrift. Det amerikanska avtalet var gällande för en tid av fem år, innan över huvud taget någon uppsägning fick ske; beträffande art. VII var dock denna giltighetstid begränsad till två år. Därefter gäller en uppsägningstid av »minst» sex månader. Det brittiska avtalet gäller till utgången av år 1953; under sistsagda år ävensom under följande år kan uppsägning ske senast den 30 juni. Enligt samtliga övriga avtal får uppsägning ske när som helst, men uppsägningstiden är minst åtta månader. — Då emellertid avtalen ifråga förelagts riksdagen och godkänts av denna, synes därmed riksdagen även hava godkänt dessa avvikelser från stadgandet i åberopade författningsrum.

72 § 1 mom. K.L. innehåller en särskild bestämmelse rörande dubbelbeskattningsavtalen. »Därest i anledning av sådan överenskommelse beskattning för inkomst skall äga rum här i riket, men bestämmelse om beskattningsort saknas, beskattas inkomsten i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål». Att förstå den bakomliggande tanken beträffande denna bestämmelse lärer näppeligen vara möjligt utan hjälp av förarbetena. Vid propositionen till 1927 års riksdag med förslag till kommunalskattelag m. m. fanns fogad en promemoria angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning med mera. Författarna av denna promemoria hava uppenbarligen utgått ifrån att genom ett dubbelbeskattningsavtal, innebärande en uppdelning av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna, skulle även kunna inträda en *utvidgning* av den beskattningsrätt, som endera staten äger i kraft av sin interna skattelagstiftning.[1] Det framhölls härvidlag, att »den ökning av skattskyldigheten, varom här talas, icke för den skattskyldige, som därav beröres, kommer att betyda en skärpt beskattning, eftersom densamma i verkligheten endast innebär en överflyttning av skattskyldighet från den utländska staten till Sverige.» Än vidare uttalades, att det kunde ifrågasättas, huruvida icke bestämmelser om rätt för Konungen att på grund av skattetraktat föreskriva ökning av skattskyldighet borde utarbetas; det tillades emellertid, att en dylik bestämmelse om över-

[1] *Prop.* 1927: 102, Bilaga 3, sid. 40 o. f.

flyttning av skattskyldighet icke intagits i författningsförslagen. »Det har nämligen ansetts tvivelaktigt, om en sådan utvidgning av den Konungen ... tillerkända befogenheten rörande beskattningsrätten verkligen borde ske. Det torde få förutsättas, att allmänna skattetraktater i alla fall komma att föreläggas riksdagen till godkännande.» Än ytterligare tillägges i senare sammanhang (med kantrubriken »Inkomst, som beskattas i riket på grund av traktatsföreskrift»): »Slutligen bör anmärkas, att i de fall, då på grund av traktat taxering kommer att ske här i riket för inkomst, för vilken kommunal skattskyldighet eljest ej föreligger, skäl ej heller i allmänhet lärer föreligga, att utskylderna för sådan inkomst tillfalla någon särskild kommun, utan böra desamma i stället gå till gemensamt kommunalt ändamål.» Departementschefen anslöt sig i propositionen till 1928 års riksdag till berörda uppfattning,[1] och i enlighet härmed avfattades 74 § K.L. i nu förevarande del.

Tankegången bakom stadgandet ifråga skulle alltså vara, att på grund av ett dubbelbeskattningsavtal skulle ej blott en inskränkning kunna ske av den interna svenska beskattningsrätten utan även en utvidgning därav. Detta innebär dock givetvis icke, att själva avtalet som sådant skulle medföra en dylik utvidgad beskattningsrätt — att detta är uteslutet, har förut påpekats — men väl att avtalet skall kunna giva anledning till särskilda beskattningsregler, som i anledning utav avtalets innehåll i ett eller annat avseende utvidgar den därförut gällande interna beskattningsrätten. Någon sådan ändring av den svenska skattelagstiftningen i anledning av ingångna avtal — en ändring alltså, som skulle innebära en utvidgning av eljest gällande skattskyldighet beträffande inkomst från eller förmögenhet i viss främmande stat — har dock icke ägt rum. — Det torde böra tilläggas, att riksdagens godkännande av ett dubbelbeskattningsavtal, enligt vilket Sverige tillerkännes beskattningsrätten till viss inkomst eller egendom, som enligt interna svenska skattelagar ej får här beskattas, ingalunda kan anses innebära ett riksdagens beslut om utvidgning av den svenska beskattningsrätten till dylik inkomst eller förmögenhet. Kungl. Maj:t kan ej heller med stöd därav utfärda kungörelse om dylik utvidgad skattskyldighet. För att så skall kunna ske måste rimligtvis fordras ett ut-

[1] *Prop.* 1928: 213, sid. 280.

tryckligt riksdagsbeslut om avtalets tillämpning å just detta sätt, därvid förfarandet som vanligt bör bliva, att förslag till författning av sådant innehåll förelägges riksdagen.

72 § 1 mom. K.L., 20 § 1 mom. F.S.I. och 20 § 1 mom. F.S.F. innehålla ytterligare två föreskrifter, som avse såväl fullständiga avtal som partiella förordnanden av nu ifrågavarande slag:

1) Beskattning, som äger rum med tillämpning av dylikt avtal eller förordnande, skall anses hava ägt rum enligt K.L., respektive F.S.I. eller F.S.F. — Denna föreskrift har införts i syfte att därav skulle automatiskt följa att vid de kommunala debiteringarna hänsyn måste tagas till de avvikelser från kommunalskattelagens föreskrifter, som ägde rum på grund av avtal eller förordnande, som nyss nämnts.[1] Detta syfte vore dock fullt tillgodosett genom att föreskriften intagits allenast i K.L. Att så skett även i åberopade övriga författningar synes bero på att man ansett även deklarationsskyldigheten därigenom bliva automatiskt reglerad med avseende å varje avtal eller förordnande med förut angiven innebörd. Härmed åsyftas tydligtvis, att vid bedömandet av storleken av den inkomst eller förmögenhet, som enligt 26 § T.F. medför deklarationsskyldighet, skall hänsyn *icke* tagas till sådan inkomst eller förmögenhet, som enligt avtal eller förordnande är undantagen från beskattning.

2) Konungen äger meddela de närmare föreskrifter, som må finnas erforderliga för tillämpning av överenskommelser eller förordnanden, varom nu varit tal. — Med stöd av denna föreskrift har Kungl. Maj:t utfärdat särskilda kungörelser rörande tillämpningen av ingångna dubbelbeskattningsavtal; jämför Kap. 6 ovan.

I 20 § 2 mom. F. S. I. och F. S. F. har vidare meddelats ett bemyndigande för Kungl. Maj:t att i nu förevarande fall förklara, att statlig inkomstskatt, respektive förmögenhetsskatt, skall utgöras till högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda; se härom Avd. II, Kap. 13 nedan.

Enligt 73 § K.L., 21 § F.S.I. och 21 § F.S.F. äger Konungen under förutsättning av ömsesidighet medgiva befrielse från utgörande av skatt för främmande stat tillhörig, för dess beskick-

[1] *Prop.* 1928: 213, sid. 279.—Jfr 67 § lagen om kommunalstyrelse på landet och motsvarande stadgande i övriga författningar rörande kommunal- eller församlingsstyrelse.

ning eller konsulat härstädes avsedd fastighet, så ock för inkomst av densamma. Ett flertal sådana medgivanden föreligga.

74 § K.L., 22 § F.S.I. och 22 § F.S.F. innehålla en specialbestämmelse beträffande avdragsrätt för underskott i förvärvskälla eller för skuld i fall, som beröras av ovan omförmälda dubbelbeskattningsavtal, förordnanden eller medgivanden; med avseende härå hänvisas till framställningen under Avd. II, Kap. 5, § 3.

Förfarandet vid avslutande av dubbelbeskattningsavtal regleras icke i detalj i något av förut åberopade lagrum. Enligt gängse praxis blir emellertid gången härvid följande.

a) Framställning om upptagande av förhandlingar göres å diplomatisk väg av endera staten och svar lämnas i enahanda ordning av den andra staten. I detta eller senare sammanhang fastställes tid och plats för förhandlingarna. I sistnämnda avseende har praxis varit, att förhandlingarna äga rum i den stat, som föreslagit förhandlingarna.

b) Preliminärt förslag till det blivande avtalets innehåll upprättas av den stat, som inbjudit till förhandlingar, samt överlämnas till den andra staten.

c) De båda staterna utse förhandlingsombud, vilka sammanträffa å beslutad tid och plats. Några särskilda instruktioner för de svenska ombuden pläga icke lämnas; detta vore ock knappast görligt med hänsyn till de skiftande spörsmål, som vid förhandlingarna måste upptagas. Givetvis måste dock ombuden hålla kontakt med regeringen beträffande sådana fall, då fråga uppstår om reglering av ett viktigare spörsmål i annan ordning än tidigare skett. Stundom kan vara nödvändigt att förhandlingarna ajourneras för att bereda ombuden möjlighet att personligen konferera med sina uppdragsgivare.

d) Då ombuden slutfört förhandlingarna, hålles ett s. k. paraferingssammanträde, varvid den preliminära överenskommelsen föreligger i två exemplar, som genomgås artikel för artikel, varvid varje godkänd sida påtecknas med ombudens initialer (parafe). I den mån överenskommelsen vid detta tillfälle endast är avfattad å det ena landets språk, ombesörja den andra statens ombud ytterligare två exemplar av avtalet å det egna landets språk, vilka exemplar likaledes paraferas; denna parafering kan dock ske senare och i så fall i regel utan något personligt sammanträffande mellan de båda staternas ombud.

Vid det sammanträde, då den första paraferingen äger rum, föres ofta ett särskilt s. k. paraferingsprotokoll och däri plägar stundom även göras vissa förtydligande uttalanden rörande avtalets innehåll.[1]

e) Avtalsförslaget anmäles för vederbörande lands regering. Om detsamma godkännes, förordnas särskilda representanter för de båda staterna att underteckna avtalet i två exemplar å vardera landets språk. Om avtalet skall undertecknas i annan stat, utses i regel vederbörande beskickningschef därstädes att underteckna avtalet.

f) Sedan avtalet på detta sätt undertecknats, förelägges detsamma i Sverige riksdagen för godkännande.

g) Efter det dylikt godkännande erhållits, skall avtalet även ratificeras samt ratifikationshandlingarna utväxlas mellan staterna. Ratifikationshandlingen innebär en skriftlig förklaring av vederbörande statsöverhuvud, försedd med hans underskrift, om godkännande utav avtalet.[2] Sedan ratifikationen ägt rum, utbytas slutligen de båda staternas ratifikationshandlingar, därvid, om utbytet äger rum i en främmande stat, fortfarande vederbörande beskickningschef plägar representera den andra staten.

Först härmed har avtalet slutligen blivit ingånget. Det är följaktligen givet, att det i regel är en synnerligen tidsödande procedur, som måste äga rum innan ett dubbelbeskattningsavtal äntligen kommer till stånd.

[1] Se *prop.* 1947: 325, sid. 16, 1948: 306, sid. 28.
[2] Angående ratifikationers lydelse, se SUNDBERG, Lag och traktat, sid. 23.

# Avd. II. Systematisk redogörelse för de svenska dubbelbeskattningsavtalen.

## Kap. 1. De skatter, vilka inbegripas under avtalen.

### § 1. Inledning.

Samtliga avtal avse allenast sådana skatter, som äro hänförliga till den visserligen något obestämda gruppen »direkta skatter». I flertalet avtal är detta direkt utsagt, men i vissa avtal undvikes uttrycket. Då, såsom nyss antytts, uppfattningen av vad som menas med direkta skatter är något skiftande, har man i åtskilliga avtal infört en legal definition härå;[1] så är fallet beträffande tyska, finska, danska, franska och ungerska avtalen. Definitionen har i allmänhet följande lydelse: Med direkta skatter avses i detta avtal sådana skatter, som, på grundval av lagstiftningen i vardera av de båda staterna, utgå direkt å inkomst (netto- eller bruttoinkomst) eller å förmögenhet. I danska avtalet talas dock endast om skatter, som utgå direkt »å nettoinkomst eller å nettoförmögenhet».

I det schweiziska avtalet skiljer man mellan direkta skatter å inkomst och förmögenhet (varmed även avses skatter å kapital- och fastighetsvinster samt skatter å värdestegring och förmögenhetsökning) samt de genom avdrag vid källan uttagna skatterna å kapital; enligt schweizisk uppfattning äro sistnämnda skatter icke att anse såsom direkta, enär den som utbetalar beloppen och erlägger skatterna äger överflytta skatterna på betalningsmottagaren.[2]

[1] Jfr Bühler, sid. 439, Allix, sid. 606, Siegrist, sid. 104.
[2] Blumenstein, sid. 78, 43. — Jfr även Allix, sid. 607.

Vid avfattningen av det amerikanska och det brittiska avtalet har man i stället förfarit så att man uppräknat de skatter, som avses i avtalen, samt sedan tillfogat en klausul av innebörd att avtalen skola tillämpas även å alla andra skatter, som efter avtalens undertecknande påläggas enligt i huvudsak samma grunder (eller äro av i huvudsak likartat slag, enligt formuleringen i det brittiska avtalet). Det är givet, att tillämpningen av en dylik bestämmelse stundom kan giva anledning till tvekan,[1] men svårigheterna äro näppeligen alltför stora. I sak innebära ju avtalen, att desamma ifråga om skatter, som funnos redan vid avtalens ingående, icke få tillämpas å andra sådana, än som äro i avtalen uttryckligt angivna. Det är först vid avgörandet av om därefter nytillkomna skatter inbegripas under avtalen, som svårigheterna kunna uppkomma.

Under begreppet direkta skatter hänföras givetvis även skatter till kommuner och delstater etc. Tyska avtalet angiver således att till direkta skatter hänföras sådana skatter, som utgå direkt å inkomst eller förmögenhet »vare sig för de avtalsslutande staternas eller de tyska delstaternas räkning eller för provinsers eller provinsförbunds, kommuners eller kommunförbunds räkning». Finska, danska och norska avtalen tala om skatter, som uttagas »vare sig för statens eller kommuns räkning». Franska avtalet talar om skatter, som utgå »vare sig för de avtalsslutande staternas eller för provinsers, departements eller kommuners räkning». Ungerska avtalet behandlar skatter, som utgå »vare sig för de avtalsslutande staternas eller för provinsers, komitats eller kommuners räkning», och schweiziska avtalet »skatter, som uttagas för en av de båda staterna, eller för kantoner, distrikt, kretsar, kommuner (av högre eller lägre ordning) eller kommunförbund».

Avtalen med Förenta Staterna och Storbritannien avvika emellertid i detta avseende från övriga avtal. Under det amerikanska avtalet inbegripes visserligen den svenska kommunala inkomstskatten (icke fastighetsskatten) men av de amerikanska skatterna inbegripas endast sådana, som utgå till förbundsstaten; skatter,

[1] Jfr VAN THEMAAT i I. F. A. Bulletin I, sid. 135, WENGLER, sid. 183, KOCH, sid. 8, 32. I annat sammanhang har VAN THEMAAT dock framhållit denna metod såsom synnerligen tillfredsställande. Då van Themaat därvid förmodar, att metoden ifråga är speciellt svensk, må dock anmärkas, att så icke är förhållandet; den är i stället anglo-sachsisk. (Jfr VAN THEMAAT, sid. 70.)

som uttagas av amerikanska delstater eller kommuner beröras icke utav avtalet.[1] Avtalet med Storbritannien återigen avser uteslutande statsskatter och för övrigt endast statliga inkomstskatter; varken svenska eller brittiska kommunalskatter falla under avtalet och i princip ej heller förmögenhetsskatten.

I avtalen angives stundom vad som skall förstås med kommuner; så är fallet i tyska, finska, danska, norska och ungerska avtalen. I regel angives då att för Sveriges vidkommande förstås med kommuner sådana av såväl högre som lägre ordning; härmed åsyftas tydligtvis både primärkommuner och sekundärkommuner, både borgerliga och kyrkliga kommuner; i huvudsak avses sålunda socknar, köpingar, städer, municipalsamhällen, kyrkoförsamlingar, landstingsområden.

I ett par avtal (tyska, franska, nederländska, schweiziska) angives uttryckligen, att avtalen gälla även om skatterna utgå i form av »tilläggsskatter», ett uttryck, som stundom är något missvisande; framställningen återkommer härtill nedan i samband med behandlingen av berörda avtal.

I flertalet avtal har man, sedan avtalen angivits avse allenast direkta skatter, härutöver tillfogat vissa uttalanden om de indirekta eller andra skatter, avtalen *icke* avse; härför redogöres nedan beträffande varje avtal för sig. Ehuru sådant tillägg icke gjorts i vissa avtal, är ändock av dessas avfattning tydligt, att de ej gälla indirekta skatter.

Avtalen innehålla regelmässigt även en uppräkning av de skatter, som hänföras till gruppen direkta skatter och som följaktligen inbegripas under avtalen. Denna uppräkning är regelrätt endast en exemplifiering och således på intet sätt uttömmande; beträffande de amerikanska och brittiska avtalen hänvisas emellertid till vad ovan anförts. Även enligt *franska* avtalet ställer sig dock saken något annorlunda. Detsamma innehåller först den vanliga definitionen å direkta skatter, varefter i art. 1, § 3 följer en uppräkning av de skatter, vilka voro att anse såsom direkta sådana »vid tiden för avtalets slutande». Härav följer givetvis att inga andra skatter, *som funnos vid tiden för avtalets slutande,* kunna hänföras till gruppen direkta skatter. I den mån emellertid nya skatter senare tillkommit, blir givetvis avtalet till-

[1] Jfr Ex. Rept., sid. 2.

lämpligt även å dessa, därest desamma uppfylla de krav, definitionen å direkta skatter uppställer. Det är följaktligen icke fullt riktigt att tolka det franska avtalet sålunda, att detsamma skulle *uteslutande* gälla däri uppräknade skatter.[1] — Det må anmärkas, att dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Frankrike av år 1931 i nu berörda avseenden har nästan exakt samma avfattning, som det svenska avtalet med Frankrike, och att det belgisk-franska avtalet tolkats på sätt ovan angivits ifråga om det svensk-franska.[2] Innebörden av det franska avtalet i nu förevarande avseende blir förty i huvudsak densamma som innebörden av de förut berörda amerikanska och brittiska avtalen.

I slutprotokollen meddelas i allmänhet föreskrift därom, att tvivelaktiga frågor rörande vilka skatter, som inbegripas under avtalen, skola avgöras i samförstånd mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter. Än vidare föreskrives, att sagda myndigheter skola vid slutet av varje år utbyta en med hänsyn till de senaste förhållandena upprättad förteckning över i vardera staten utgående direkta skatter.

Då de olika avtalen träffats vid skilda tidpunkter under loppet av tjugo år, är givet, att de skatter, som däri uppräknas, i många fall kunna hava försvunnit eller förändrats; särskilt gäller kanske detta skatterna i Sverige. Om man emellertid bortser från den ofta föråldrade terminologien och håller sig till nu gällande svenska skattesystem, så avse avtalen för Sveriges vidkommande regelmässigt följande skatter:

statlig inkomstskatt,

statlig förmögenhetsskatt (dock ej enligt det brittiska avtalet),

allmän kommunalskatt, d. v. s. kommunal fastighetsskatt och kommunal inkomstskatt. Vissa avtal gälla emellertid endast den kommunala inkomstskatten och icke fastighetsskatten; så är fallet beträffande avtalen med Danmark, Norge och Förenta Staterna. Denna begränsning av sistnämnda avtals giltighet torde dock sakna praktisk betydelse, enär fastighetsskatt å i Sverige belägen fastighet endast uttages i Sverige samt förty någon dubbelbeskattning icke lärer kunna ifrågakomma ifråga om fastighetsskatten.

De *norska, schweiziska* och *brittiska* avtalen avse emellertid

[1] Se Ekenberg i Sv.Sk.T. 1938, sid. 136.
[2] Jfr van Theemaat i Bulletin I, sid. 133.

även kupongskatt och ersättningsskatt i Sverige, varjämte det amerikanska avtalet inbegriper kupongskatten men icke ersättningsskatten. Genom ett tilläggsavtal till det *franska* avtalet har även detta i viss utsträckning blivit tillämpligt å kupongskatten. De tyska och schweiziska avtalen omnämna även skogsvårdsavgiften.

Beträffande de utländska skatter, som uppräknas i avtalen, må hänvisas till följande framställning. Med avseende å denna framställning må dock framhållas följande. I förevarande sammanhang lämnas blott en översikt av de olika skatterna och reglerna för desammas uttagande. Speciella bestämmelser av betydelse för dubbelbeskattningsavtalen behandlas i regel i samband med redogörelsen för därav berörda skattekällor. För den finska, danska och norska skattelagstiftningen har ingen närmare redogörelse lämnats med hänsyn till den nära överensstämmelsen mellan lagstiftningen i dessa länder och i Sverige. För närvarande rådande förhållanden hava givetvis medfört betydande svårigheter i vissa fall att vinna kunskap om gällande skattelagstiftning; särskilt gäller detta förhållandena i Tyskland, vadan framställningen rörande detta land blivit synnerligen summarisk.

## § 2. Tyska avtalet.

Enligt art. 1 i detta avtal skola såsom direkta skatter enligt tysk lagstiftning anses följande, vilka alltså skulle inbegripas under avtalet:

a) inkomstskatt (die Einkommensteuer),
b) korporationsskatt (die Körperschaftsteuer),
c) förmögenhetsskatt (die Vermögensteuer),
d) grundskatter (die Grundsteuern),
e) byggnadsskatter (die Gebäudesteuern),
f) näringsskatter (die Gewerbesteuern), samt
g) skatter å värdeökning beträffande i bebyggda fastigheter nedlagt kapital (die Hauszinssteuern).

I avtalet uttalas vidare, att detsamma icke avser indirekta skatter å omsättning, samfärdsel och förbrukning, vartill i slutprot., p. 3, fogas att som omsättningsskatter anses även värdestegringsskatter, vilka utgå å den värdeökning, som ett bestämt objekt,

särskilt fastighet, undergår; jämväl dylik värdestegringsskatt faller alltså utanför avtalet. Utanför avtalet faller jämväl enligt art. 7 skatt å inländsk kapitalavkastning, som uttages i avdragsväg (vid källan); se härom nedan under Kap. 10, § 1.

Till en början må här anmärkas beträffande de nyttjade svenska termerna, att Körperschaftsteuer torde böra återgivas med bolagsskatt (icke korporationsskatt) samt Grundsteuer med fastighetsskatt (icke grundskatt).

Vad härefter angår spörsmålet, om dessa skatter fortfarande utgå eller om desamma ersatts av andra, kan denna fråga icke med någon säkerhet besvaras beträffande tyska östzonen. Beträffande de tre västzonerna är däremot läget klarare. Gebäudesteuer har redan före sista världskriget blivit upphävd, eller snarare inarbetad i Grundsteuer. Hauszinssteuer upphävdes genom en lag den 31 juli 1942. De tre rent statliga skatterna, Einkommensteuer, Körperchaftsteuer och Vermögensteuer utgå alltjämt, ehuru med åtskilliga av militärguvernörerna påbjudna ändringar; bestämmelser rörande dessa tre skatter hava meddelats genom kontrollrådets lag nr 12 den 11 februari 1946 angående ändring av lagarna om inkomstskatt och bolagsskatt m. m. samt genom militärguvernörernas i västzonerna lag nr 64, vilken trädde i kraft den 20 juni 1948 och bl. a. behandlar lagarna om inkomstskatt, bolagsskatt och förmögenhetsskatt. Sistnämnda lag har undergått vissa ändringar enligt en författning av den 20 april 1949.

Kommunerna äro jämväl, med vissa reservationer, bibehållna vid sin rätt att uttaga skatt, och det torde därför kunna antagas att Grundsteuer och Gewerbesteuer kvarstå såsom kommunala skatter.

Med all den reservation, vartill rådande förhållanden föranleda, torde följande kortfattade översikt kunna lämnas rörande nu berörda skatter.

1) Einkommensteuer. — Under denna benämning inbegripes endast den inkomstskatt, som uttages av *fysiska* personer. Å juridiska personers inkomst utgår i stället Körperschaftsteuer. Under Einkommensteuer falla inkomster av följande inkomstkällor:

a) fast egendom och skogsbruk,

b) rörelse,

c) fria yrken,
d) tjänst,
e) kapital,
f) hyra och arrende samt
g) vissa andra inkomster av periodisk natur, däribland även spekulationsaffärer.

Beträffande bokföringspliktiga skattskyldiga blir den skattepliktiga inkomsten lika med den enligt bokföringsmässiga grunder redovisade vinsten. Eljest blir inkomsten lika med det belopp, varmed bruttoinkomsten överstiger omkostnaderna.

Vinst å spekulationsaffärer (realisationsvinst) beskattas, därest fast egendom avyttrats inom två år efter förvärvet eller lös egendom inom ett år.

Taxeringen äger rum året efter inkomståret. Emellertid uttages källskatt (Lohnsteuer) under löpande år av löntagare. Denna källskatt är definitiv, därest löntagarens inkomst under året icke överstiger visst belopp (tidigare var detta 8 000 mark). Överstiger inkomsten detta belopp, skall han avgiva självdeklaration vid årets slut samt taxeras i vanlig ordning, varefter i detta fall en avräkning sker mellan den slutligen påförda skatten och den tidigare erlagda källskatten.

Härjämte uttages en särskild kupongskatt (Kapitalertragssteuer) å aktieutdelningar och räntebetalningar från källor i Tyskland; skatten avdrages av den som utbetalar beloppet. Även denna skatt är i vissa fall definitiv, men vanlig taxering skall verkställas och avräkning av kupongskatten ske, om utdelningen eller räntorna överstiga visst belopp (tidigare 1 000 mark) eller om betalningsmottagaren även har inkomst av annat slag av viss storleksordning (tidigare 300 mark).

Skattskyldighet åvilar *dels* alla personer, som äro bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland, och då för all deras inkomst, och *dels* även personer, som icke äro bosatta och icke vanligen uppehålla sig i Tyskland, dock endast för inkomst från inkomstkällor i Tyskland samt under förutsättning beträffande inkomst av rörelse att de därstädes hava ett fast driftställe eller ett stadigvarande ombud. Delägare i öppna handelsbolag och kommanditbolag beskattas för sin andel av bolagets vinst; sagda bolag drabbas däremot icke själva av skatt.

Det anmärkes, att en person enligt tysk skattelagstiftning anses

»bosatt» å den ort, där han innehar en bostad under omständigheter, av vilka kan slutas, att han kommer att bibehålla och använda bostaden. Som följd härav kan en person enligt tysk skattelagstiftning vara bosatt på flera orter, nämligen om han disponerar våning å flera sådana orter, och likaledes vara samtidigt bosatt i Tyskland och i ett eller flera andra länder.

En person anses stadigvarande vistas å den ort, där han uppehåller sig under omständigheter, som giva vid handen att han icke blott tillfälligt vistas därstädes. Denna definition skapar icke mycken klarhet. Emellertid gäller härutöver, att en person blir skattskyldig i Tyskland för all sin inkomst, om han vistats därstädes i mera än sex månader. Från sistnämnda regel gjordes dock tidigare undantag för resande i Tyskland, vilka därstädes varken hade en våning eller drevo rörelse eller utövade något yrke; i dessa fall förlängdes tiden till ett år.

Såsom personer, vilka stadigvarande vistas i Tyskland och som därför skola därstädes beskattas för all inkomst, betraktas innehavarna och ledarna av ett tyskt företag, även om de vistas utom Tyskland.

Inkomstskatten utgår efter en progressiv skala. Beskattningen börjar, då inkomsten överstiger 750 mark och fråga är om ogift person, men börjar vid högre inkomst för gift person och vid ännu något högre belopp, då den skattskyldige har barn under 18 år. Om årsinkomsten icke överstiger 5 000 mark (eller 5 224 mark, då fråga är om löneinkomst) tillämpas en särskild lägre tabell; enligt denna är skatten för en inkomst å 5 000 mark 972 mark för ogift, 81 mark för gift person med fem barn, respektive, ifråga om löntagare, 798 och 13 mark. Vid inkomster över 5 000 (5 224) mark tillämpas en starkt stigande skattesats, som slutar med 95 %; å en inkomst av 250 000 mark eller däröver utgår en inkomstskatt med 214 746 mark för inkomsten å 250 000 mark samt 95 % av överskjutande belopp.

2) Körperschaftsteuer. — Körperschaftsteuer utgör en skatt å juridiska personers inkomst. De viktigaste av dessa äro aktiebolag, kommanditaktiebolag och bolag med begränsad ansvarighet; att öppna handelsbolag och kommanditbolag icke själva beskattas, har ovan framhållits. Skatten drabbar i första hand sådana juridiska personer, som hava sitt säte i Tyskland eller vilkas ledning har sitt säte därstädes; dessa juridiska per-

soner äro skattskyldiga för all sin inkomst, vare sig densamma härrör från Tyskland eller från utlandet. Härutöver föreligger en begränsad skattskyldighet för utländska juridiska personer; dessa beskattas för sin inkomst från inkomstkällor i Tyskland under förutsättning beträffande rörelseinkomst att de därstädes hava ett fast driftställe eller ett stadigvarande ombud.

Härjämte böra emellertid uppmärksammas de tyska reglerna angående beskattning av s. k. Organgesellschaften,[1] ett uttryck, som kanske närmast kan översättas med koncernföretag. Därmed förstås en självständig juridisk person, som i ekonomiskt och organisatoriskt hänseende endast utgör en del av ett annat företag och som därför måste handla efter det härskande företagets anvisningar på samma sätt som en anställd måste efterkomma arbetsgivarens tillsägelser samt förty icke kan handla på egen räkning och risk i förhållande till det härskande företaget. Det är med andra ord här fråga om moder- och dotterbolag samt liknande koncernförhållanden. Beträffande beskattningen i dylika fall gäller bl. a., att om moderbolaget har sitt säte i Tyskland men dotterbolaget i annan stat, så anses dotterbolaget hava sitt hemvist hos moderbolaget; på motsvarande sätt behandlas de fall, då en i Tyskland bosatt person behärskar ett utländskt bolag. Härav följer alltså, att dotterbolagets vinst beskattas i Tyskland. — I motsatt fall, då moderföretaget (eller den person, som äger företaget) är bosatt utomlands men dotterbolaget har sitt säte i Tyskland, beskattar man moderföretaget för dess genom dotterbolaget erhållna vinst eller eventuellt beskattar man även dotterbolaget för denna del av moderbolagets vinst.

Skattesatsen är proportionell och uppgick år 1948 till 50 % (25 % i vissa fall).

3) Vermögensteuer. — Denna förmögenhetsskatt drabbar både fysiska och juridiska personer. Skattskyldigheten är bestämd enligt enahanda grunder, som angivits ovan under 1) och 2), och i överensstämmelse därmed har vederbörande att skatta, antingen för hela sin förmögenhet eller allenast för sådan förmögenhet, som är nedlagd i Tyskland.

Ett belopp om 10 000 mark är undantaget från beskattning; härtill komma vissa andra skattefria belopp för gift person samt med hänsyn till barn och till den skattskyldiges ålder.

[1] Jfr Troeger sid. D 105, 119, Bühler i I.F.A. Studies I, sid. 10, 31.

Skatten är proportionell och uppgick år 1948 till 7,5 ‰.

4) Grundsteuer. — Denna skatt utgör en proportionell fastighetsskatt, som uttages av kommunerna. Skatten beräknas å fastigheternas vid särskild värdering fastställda enhetsvärde; sådan värdering skall enligt författningen äga rum vart sjätte år. Skatten utgår efter något olika grunder för jordbruksfastighet och för annan fastighet ävensom i sistnämnda fall efter olika grund om fastigheten är bebyggd eller obebyggd.

5) Gewerbesteuer. — Även denna näringsskatt uttages av kommunerna. Skatten utgår av varje rörelse, som bedrives från ett fast driftställe i Tyskland och erlägges av såväl fysiska som juridiska personer. Till grund för skattens beräknande lägges dels rörelsevinsten och dels det i rörelsen nedlagda kapitalet. Stundom kan skatten i stället beräknas med ledning av beloppet av i rörelsen utbetalda löner.

Samtliga nu omförmälda skatter omnämnas i avtalet såsom fallande inom dess tillämplighetsområde och avtalet måste då alltjämt vara tillämpligt å desamma, till den del givetvis som avtalet ännu är gällande.

## § 3. Finska avtalet.

Såsom exempel å de direkta skatter i Finland, vilka inbegripas under avtalet, uppräknas

inkomst- och förmögenhetsskatt,

kommunalskatt på grund av inkomst,

skatter och avgifter, vilka utgå efter samma grunder, som någon av de nämnda skatterna, samt

ränteskatt, som av utlänning bör erläggas.

Beträffande sistnämnda ränteskatt anmärkes, att en sådan vid avtalets tillkomst utgick med 5 % av räntan å bankmedel och flertalet finska obligationer; ränteskatten avdrogs då räntan gottskrevs vederbörande. Denna skatt var en ren avkastningsskatt och drabbade alla, som hade kapital placerat i finsk bank eller finska obligationer. — Bestämmelserna härom hava nu ersatts av andra, sedan Finland övergått till systemet med källskatt. Såsom skatteförskott innehålles nu 20 % av räntan å vissa i bank insatta eller eljest utlånade medel; å obligationsräntor innehålles, med vissa undantag, 30 %. Dylikt skatteförskott innehålles dock

*icke* ifråga om personer, som ej äro skattskyldiga i Finland för ränteinkomst. Till dessa icke skattskyldiga personer räknas numera person, som under skatteåret (beskattningsåret) icke varit bosatt i Finland, nämligen såvitt fråga är om ränteinkomst av obligationer och av medel, som deponerats i bank eller annan penninganstalt.

Den i avtalet omnämnda »ränteskatten» finnes sålunda icke vidare, och den finska källskatten drabbar icke personer, bosatta i Sverige, som i Finland uppbära ränteinkomster av angivet slag.

I slutprot. p. 4 göras vissa uttalanden om de skatteformer, vilka ej anses såsom direkta och därför ej inbegripas under avtalet. Såsom direkta skatter anses ej värdestegringsskatter, omsättningsskatter, skatter å samfärdsel eller förbrukning, särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhållning, arvs- och gåvoskatter samt ej heller i Sverige utgående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter eller motsvarande i Finland utgående skatter.

Från avtalets tillämpning undantages vidare den finska kommunalskatten, såvitt den avser gåva, arv, testamente och fideikommiss. — Finska staten uttager en särskild skatt å arv, gåva och testamentsfallen egendom. Därutöver äga emellertid kommunerna i Finland att såsom *inkomst* beskatta förmögenhetsökning genom arv, testamente och gåva. Dock beskattas *icke* på detta sätt arv, testamente och gåva, som tillfallit make eller arvinge i rätt upp- eller nedstigande led (d. v. s. föräldrar, far- och morföräldrar etc. samt barn och barns avkomlingar). Även vissa andra undantag finnas. — Nu ifrågavarande kommunalbeskattning av arv, gåva och testamente, liksom av fideikommiss, faller alltså utanför avtalet; denna skatt utgår utan hinder av avtalets bestämmelser.

Skatt å inkomst genom utdelning å aktier är undantagen från avtalets tillämpning, intilldess särskild överenskommelse rörande undvikande av dubbelbeskattning ifråga om dylik skatt må träffas. Någon sådan särskild överenskommelse har emellertid icke träffats,[1] varför dubbelbeskattning av dylik utdelning alltjämt äger rum; se härom nedan under Kap. 10, § 1. Å från Finland utbetald utdelning avdrages 30 % såsom skatteförskott.

[1] Förhandlingar rörande nytt avtal med Finland hava ägt rum i juni 1949 och torde leda till en begränsning av ifrågavarande dubbelbeskattning.

## § 4. Danska avtalet.

Såsom exempel å direkta danska skatter, inbegripna under avtalet, uppräknas

inkomst- och förmögenhetsskatt till staten,

kommunal inkomstskatt samt

utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de nämnda skatterna.

Slutprot. p. 4 innehåller ett uttalande angående de skatter, vilka ej inbegripas under avtalet, vilket uttalande har sin motsvarighet i det finska avtalet. Såsom direkta skatter anses ej värdestegringsskatter, omsättningsskatter, skatter å samfärdsel eller förbrukning, särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhållning, arvs- och gåvoskatter samt ej heller i Sverige utgående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter eller motsvarande i Danmark utgående skatter.

I samma punkt är tillagt, att, därest i någondera staten införes beskattning av kapital vid källan (genom avdrag), skall, intill dess särskild överenskommelse träffas, dylik beskattning ej innefattas under avtalet; se härom nedan under Kap. 10, § 2. Det anmärkes, att källskatt icke uttages i Danmark.

## § 5. Norska avtalet.

Såsom exempel å direkta skatter i Norge, inbegripna under avtalet, anföres

inkomst- och förmögenhetsskatt till staten,

extraordinär förmögenhetsskatt till staten,

inkomst- och förmögenhetsskatt till kommuner, samt

utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder, som någon av de angivna skatterna.

Det anmärkes härtill, att i Norge ej blott staten utan även kommunerna äga uttaga förmögenhetsskatt.

Vidare må påpekas, att Norge ännu icke övergått till systemet med skatt vid källan.[1] En form av källskatt å aktieutdelningar har emellertid sedan åtskilliga år funnits i Norge, nämligen å sådana utdelningar, som gå till utom Norge bosatta aktieägare.

[1] Skatteutvalget av 1946 har emellertid år 1948 avgivit en innstilling i två band med förslag till källskatt (skatt av årets inntekt) i Norge.

Det norska bolaget är ansvarigt för den skatt till norska staten, som påföres aktieägarna ifråga men bolaget äger (förutom andra sätt att återkräva skatten) avdraga skattebeloppet å aktieägaren tillkommande utdelning (lov den 13 juli 1921 om beskatning til Staten av aktieselskaper og aktionærer, § 5). Skattebeloppet utgör för närvarande 25 % av utdelningens bruttobelopp.

Slutprot. p. 4 innehåller, att såsom skatter å inkomst eller förmögenhet anses ej omsättningsskatter, särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhållning, arvs- och gåvoskatter samt ej heller i Sverige utgående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter.

Det norska avtalet ingicks år 1947 och med hänsyn därtill äro de bestämmelser alltjämt av intresse, vilka reglera den första tillämpningen utav avtalet. Enligt art. 12 gäller, att avtalet tillämpas första gången beträffande de skatter, som utgå i Sverige på grund av 1948 års taxering och i Norge på grund av taxering för skatteåret 1948—1949, med undantag beträffande Norge för taxering avseende räkenskapsår, som gått till ända före den 1 mars 1947. — Med »skatteår» förstås i Norge vad man i Sverige kallar budgetåret. Skatteåret 1948—1949 är alltså tiden $^{1}/_{7}$ 1948—$^{30}/_{6}$ 1949. Taxeringen i Norge för skatteåret 1948—1949 äger rum under taxeringsåret 1948 och avser inkomsten under år 1947. Detta års inkomst är alltså, med ovan angivet undantag, den första inkomst, varå avtalets bestämmelser äro tillämpliga.[1]

I Norge har den 3 juni 1947 beslutats om uttagande av en särskild krigsskadeavgift. Densamma skall utskrivas på grundval av taxeringen för skatteåren 1946—1947 och 1947—1948. Denna krigsskadeavgift är således icke inbegripen under avtalet. — Ej heller inbegripes under avtalet den i Norge beslutade skatten å förmögenhetsökning. I samband med förhandlingarna om dubbelbeskattningsavtalet med Norge gjordes emellertid ett uttalande till protokollet den 25 mars 1947 av följande innehåll:[2]

»Det fastslogs att av tekniska skäl avtalet ej kunnat erhålla retroaktiv giltighet, varför det bland annat ej komme att avse den norska skatten å förmögenhetsökning och ej heller den föreslagna norska krigsskadeskatten, vilka båda skatter skulle avse tidigare år än dem som komme att omfattas av avtalet.

[1] Jfr SANDSTRÖM i Sv.Sk.T. 1948, sid. 218. — Se vidare slutprot. p. 20.
[2] *Prop.* 1947: 325, sid. 16.

Ombuden voro emellertid eniga om att dessa skatter i vissa fall kunde komma att träffa svenska medborgare och svenska intressen på ett sätt som ej överensstämde med avtalsförslagets grunder. De norska ombuden utfäste sig att, därest avtalet komme till stånd, inom norska finansdepartementet verka för en sådan tillämpning av bestämmelserna angående nämnda skatter, som överensstämde med skatternas syfte och avtalets grunder. Framställningar från svenska finansdepartementet i hithörande frågor skulle välvilligt prövas.»

Sedermera har den 5 juli 1948 träffats en särskild överenskommelse rörande beräkning av krigsskadeavgift för ägare av aktier i norska företag, därest aktieägarna äro bosatta i Sverige.[1] Med avsteg från eljest gällande regler angående beräkning av krigsskadeavgiftens storlek, skall i angivna fall denna avgift begränsas till 25 % av den ordinarie inkomstskatten. Då den ordinarie inkomstskatten utgör 25 % av utdelningens belopp i sådana fall, varom nu är fråga, stannar alltså krigsskadeavgiften vid 6,25 % av utdelningens belopp; denna avgift erlägges för utdelningen under ettvart av åren 1945 och 1946.

## § 6. Nederländska avtalet.

Såsom exempel å de nederländska skatter, som avtalet avser, anföras i art. 2, § 2, av avtalet följande:

1) Grondbelasting eller fastighetsskatten.

2) Inkomstenbelasting och gemeentefondsbelasting, d. v. s. inkomstskatt och skatt för kommunal fondering.

3) Vermogensbelasting och verdedigingsbelasting I, d. v. s. förmögenhetsskatt och försvarsskatt (värnskatt) I.

4) Dividend- en tantièmebelasting, d. v. s. skatt å utdelning och tantiem.

I slutprot. p. II uttalas vidare, att skatt å inkomst av kapital, som uttages genom avdrag (vid källan) skall vara undantagen från avtalet, intill dess särskild överenskommelse träffats i detta avseende; någon sådan överenskommelse har dock icke ingåtts.

Samtliga först omförmälda skatter utgingo till nederländska staten. Inkomstskatten och skatten för kommunal fondering liksom förmögenhetsskatten och försvarsskatten erlades av neder-

[1] Jfr SANDSTRÖM i Sv.Sk.T. 1948, sid. 217.

ländska fysiska personer ävensom i vissa fall av utländska bolag och utländska fysiska personer. Nederländska bolag drabbades däremot icke av dessa skatter, men erlade i stället skatt å utdelning och tantiem.

Sedan dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna ingåtts, har emellertid skattelagstiftningen därstädes undergått genomgripande förändringar. Skatten för kommunal fondering har avskaffats och likaså försvarsskatten I samt skatten å utdelning och tantiem. Å andra sidan hava tillkommit ett flertal nya skatter, delvis ersättande de äldre skatterna och delvis föranledda av att Nederländerna övergått till källskattesystemet. Det nederländska skattesystemet omfattar numera följande skatter:

1) Inkomstenbelasting, d. v. s. inkomstskatt å fysiska personer.

2) Vermogensbelasting van natuurlijke personen, d. v. s. förmögenhetsskatt å fysiska personer.

3) Vennootschapsbelasting, d. v. s. bolagsskatt.

4) Ondernemingsbelasting, d. v. s. näringsskatt.

5) Commissarissenbelasting, d. v. s. skatt å styrelsearvoden.

6) Grondbelasting, d. v. s. fastighetsskatt.

7) Personele belasting, d. v. s. personskatt.

8) Superdividendbelasting, d. v. s. skatt å viss aktieutdelning.

Härtill komma för närvarande två speciella engångsskatter, nämligen

9) Vermogensaanwasbelasting, d. v. s. skatt å förmögenhetsökning.

10) Vermogensheffing ineens, d. v. s. engångsskatt å förmögenhet.

I det följande lämnas en översikt av utformningen av dessa skatter.

1) Inkomstskatt. — Denna skatt erlägges, såsom redan anmärkts, endast av fysiska personer. Skattskyldiga äro alla fysiska personer, som äro bosatta i Nederländerna; dessa erlägga inkomstskatt för all inkomst, vare sig denna härflyter från Nederländerna eller från utlandet. Vidare åvilar skattskyldighet sådana personer, vilka icke äro bosatta i Nederländerna men som uppbära inkomst från vissa inkomstkällor i Nederländerna, nämligen

a) Inkomst av arbete i Nederländerna. Hit hänföres inkomst

av jordbruk, bedrivet i Nederländerna, inkomst av annan rörelse, som utövas från ett fast driftställe eller genom ett fast ombud i Nederländerna, inkomst av fria yrken och av tjänst eller annat arbete, som utövats i Nederländerna.

b) Inkomst av kapital, vartill räknas inkomst av fast egendom i Nederländerna samt inkomst av fordringar med säkerhet av inteckning i fast egendom i Nederländerna, rätt till andel i vinst i ett företag, som har sitt säte i Nederländerna, eller å utövningen av ett därstädes bedrivet fritt yrke, inkomst å aktier, vinstbevis och obligationer, utfärdade av ett nederländskt bolag.

c) Periodiska utbetalningar av offentligrättslig karaktär m. m., vartill räknas folkpension och livräntor på grundval av socialförsäkringslagen, för såvitt dessa utbetalningar verkställas av en nederländsk offentligrättslig juridisk person eller av den nederländska allmänna statliga pensionsfonden.

Till inkomst i de nederländska skattelagarnas mening räknas endast belopp, som härflyta ur i författningarna angivna inkomstkällor; dessa inkomster äro följande:

A. Inkomst av rörelse och arbete.

B. Inkomst av kapital.

C. Inkomst genom periodiska utbetalningar, som icke inbegripas under A och B.

D. Realisationsvinst, i den mån densamma icke beskattas enligt A.

A. *Inkomst av rörelse och arbete.* — Härunder falla fem inkomstarter:

a) inkomst av jordbruk,
b) inkomst av annan rörelse,
c) inkomst av fritt yrke,
d) inkomst av tjänst,
e) inkomst av annat arbete.

Inkomst av jordbruk, av annan rörelse samt av fritt yrke beräknas i princip efter bokföringsmässiga grunder. Med inkomst av tjänst och av annat arbete förstås nettoinkomsten, d. v. s. bruttointäkten efter avdrag för havda omkostnader för intäktens förvärvande.

Ifråga om inkomst av tjänst tillämpas emellertid källskattesystemet, loonbelasting. Denna källskatt är i princip endast ett förskott å den skatt å inkomsten, som vid årets slut påföres med

ledning av deklaration; källskatten skall sedan avräknas å den slutligen fastställda skatten. Emellertid göres ett betydelsefullt undantag från denna regel: För löntagare, vars lön icke överstiger 4 000 floriner och som icke därutöver har annat slag av inkomster, överstigande 200 floriner, är källskatten definitiv; han behöver ej deklarera och påföres ingen slutlig skatt, vadan ej heller någon avräkning ifrågakommer. Det är en betydande grupp av inkomsttagare, som på detta sätt endast drabbas av loonbelasting.

Under »inkomst av annat arbete» inbegripes ungefär vad man i Sverige betecknar såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, såsom tillfällig författarverksamhet, verkställande av boutredning m. m.

B. *Inkomst av kapital.* — Två inkomstarter hänföras till denna grupp, nämligen inkomst av fast egendom samt inkomst av andra kapitalplaceringar.

Till inkomst av fast egendom hänföres all annan inkomst därav än som uppstår genom bearbetning av egendomen. Hit hör således inkomst genom utarrendering eller uthyrning av egendomen, hyresvärdet av egen bostad å egendomen o. s. v.

Till inkomst av andra kapitalplaceringar räknas bl. a. aktieutdelning, räntor och livräntor (utan offentligrättslig karaktär). Utfärdandet av gratisaktier betraktas i regel såsom utdelning med belopp, motsvarande gratisaktiernas nominella värde.

Såsom förskott å inkomstskatten uttages en särskild kupongskatt, dividendbelasting, som avdrages då utbetalning sker av utdelning å aktier eller av obligationsräntor. Skattesatsen är fixerad till 15 % av utdelningens bruttobelopp. Den erlagda kupongskatten får sedan avräknas å den slutligen påförda skatten. Jämlikt ovan åberopade p. II i slutprot. inbegripes emellertid icke denna kupongskatt under avtalet.

C. *Inkomst genom periodiska utbetalningar.* — Hit hänföras familjerättsliga underhållsbidrag t. ex. vid äktenskapsskillnad, periodiska utbetalningar av offentligrättslig art m. m. Dock föras *icke* hit sådana underhållsbidrag, som föräldrar utbetala till barn eller barn till föräldrar eller syskon till varandra; dylika understöd äro skattefria för mottagaren och icke avdragsgilla för givaren.

D. *Realisationsvinst.* — Enligt tidigare lagstiftning beskatta-

des icke i Nederländerna sådan realisationsvinst, som uppkommit genom icke yrkesmässig försäljning av lös eller fast egendom. Genom 1941 års skattelagar infördes emellertid en beskattning av dylik realisationsvinst »inkomsten uit speculatie». Skattskyldighet för realisationsvinsten inträder om fast egendom frivilligt försäljes inom två år från det densamma förvärvats genom köp, byte eller motsvarande fång, samt om lös egendom försäljes inom ett år från egendomens förvärvande genom enahanda fång. — Någon beskattning ifrågakommer dock icke med mindre realisationsvinsten eller vinsterna uppgå till mera än 500 floriner under året och endast det överskjutande beloppet beskattas.

Förlust i en inkomstkälla får avdragas å inkomsten från andra inkomstkällor; dock får realisationsförlust endast avdragas å realisationsvinst under samma år. Uppkommen förlust får i övrigt balanseras under två år samt kvittas mot därunder uppkommande vinst.

Från nettointäkten av olika inkomstkällor få vidare vissa allmänna avdrag ske, nämligen

1) Livräntor, pensioner och andra periodiska utbetalningar, dock icke från barn till föräldrar eller från föräldrar till barn eller mellan syskon (jfr ovan).

2) Skuldräntor.

3) Premier för livränteförsäkring. — Märk, att premier för vanliga livförsäkringar icke äro avdragsgilla; avdragsrätten är begränsad till premier för livränteförsäkringar. Avdraget är därjämte begränsat till, i stort sett, 600 floriner för ogift person, 1 200 floriner för gift person utan barn, samt 1 500 eller 1 800 floriner för gift person med barn. Även engångspremie får avdragas inom angivna gränser.

Ifråga om i utlandet bosatta personer föreligger dock icke någon rätt till ifrågavarande avdrag. Dessa personer hava endast rätt att balansera förlust samt att avdraga räntor å sådan skuld, till säkerhet varför inteckning meddelats i fast egendom i Nederländerna.

Sedan nu berörda avdrag ägt rum, återstår ytterligare att verkställa avdrag för existensminimum, innan man framkommer till den beskattningsbara inkomst, varå skatten slutligen beräknas.

Inkomst till belopp ej överstigande 750 floriner beskattas icke.

Vid beskattningen av högre inkomst delas de skattskyldiga i tre grupper: Skattskyldiga med rätt till barnavdrag (Tariff III), gifta skattskyldiga, ogifta skattskyldiga som uppnått 65 års ålder och ogifta skattskyldiga som minst fem år i följd haft äktenskapligt hushåll (Tariff II) samt övriga ogifta skattskyldiga (Tariff I). Rätt till barnavdrag föreligger beträffande minderåriga barn (som alltså ej fyllt 21 år) samt beträffande barn mellan 21 och 25 år, om de åtnjuta undervisning eller inlära ett yrke.

Skatten är progressiv. Skatteskalan stiger kraftigare enligt Tariff I än enligt Tariff II, likaså kraftigare enligt Tariff II än enligt Tariff III. Enligt de år 1948 gällande tarifferna begynte den effektiva skattskyldigheten enligt Tariff I vid en inkomst om 780 floriner, då skatten utgjorde 6 floriner. Vid en inkomst om 15 120 floriner, uppgick skatten till 6 279 floriner och vid en inkomst om 133 000 floriner var skatten 94 940 floriner; å överskjutande belopp uttogs 3,10 floriner i skatt för varje helt belopp om 4 floriner, vilket motsvarar 77,3 %.

Tarifferna tillämpas även å i utlandet bosatta skattskyldiga.

Beskattningsåret sammanfaller numera med kalenderåret, där icke fråga är om bokföringspliktiga med annat räkenskapsår än kalenderåret. Efter årets utgång verkställes taxeringen. Denna verkställes å den ort, där den skattskyldige var bosatt vid beskattningsårets utgång. Någon definition å begreppet »bosatt» gives icke i den nederländska lagstiftningen; denna uttalar endast att »var någon bor, avgöres efter omständigheterna». Intet hindrar, att en person anses under samma tid vara bosatt i Nederländerna och i en annan stat.

2) Förmögenhetsskatt å fysiska personer.

Förmögenhetsskatten åvilar *dels* alla i Nederländerna bosatta personer, vilka äro skattskyldiga för all förmögenhet, och *dels* personer, som icke äro bosatta i Nederländerna, dock i huvudsak endast i följande fall:

a) beträffande i Nederländerna belägen fast egendom, vartill de äro ägare eller varav de äga åtnjuta avkastningen,

b) beträffande fordringar med säkerhet av inteckning i fast egendom i Nederländerna,

c) beträffande egendom, nedlagd i en i Nederländerna av den skattskyldige bedriven rörelse,

d) beträffande egendom, nedlagd i annan i Nederländerna be-

driven rörelse, där den skattskyldige äger del i rörelsevinsten annorledes än på grund av arbetsavtal eller på grund av att han äger aktier eller liknande andelar i företaget.

Till grund för beräknandet av förmögenhetsskatten lägges förmögenhetens värde vid beskattningsårets ingång.

Förmögenhetsskatten beräknas givetvis å nettoförmögenheten, varmed förstås vad som återstår av bruttoförmögenheten efter avdrag för skulder. Beträffande utom Nederländerna bosatta personer få avdragas sådana skulder, som äro intecknade i nederländsk fastighet eller som direkt åvila den i Nederländerna bedrivna rörelsen.

Den beskattningsbara förmögenheten erhålles genom att från nettoförmögenheten göra vissa avdrag. Dessa uppgå till 10 000 floriner för ogift skattskyldig och 15 000 floriner för gift skattskyldig, vartill kommer ett avdrag med 5 000 floriner för varje barn, varför rätt till barnavdrag föreligger.

Skatten är numera proportionell och utgår med 2,5 floriner per varje fullt belopp om 500 floriner av den beskattningsbara förmögenheten, d. v. s. utgår med 5 ‰.

3) Bolagsskatt.

Denna skatt åvilar i Nederländerna hemmahörande aktiebolag och kommanditaktiebolag, kooperativa föreningar, stiftelser och föreningar samt offentligrättsliga juridiska personer, vilka bedriva rörelse i förvärvssyfte, t. ex. tillhandahålla elektricitet eller gas, idka spårvägsdrift o. s. v. Avgörande för var ett bolag anses hemmahörande är enligt holländsk doktrin i första hand var bolagets centrala ledning utövas; sker detta i Nederländerna, anses bolaget hemmahörande därstädes. Kan icke fastställas, var bolagets centrala ledning utövas, blir avgörande var bolagets rörelse utövas eller var bolagsstämman hålles.[1]

Även utländska bolag, som icke äro hemmahörande i Nederländerna, äro underkastade bolagsskatten, därest de i Nederländerna bedriva jordbruk eller därest de bedriva annan rörelse i Nederländerna från ett där beläget fast driftställe eller med anlitande av en stadigvarande representant eller därest de eljest uppbära inkomst från i Nederländerna belägna inkomstkällor.

I den mån dessa utländska bolag från Nederländerna uppbära utdelning å aktier eller obligationsräntor, uttages den förut om-

[1] Se t. ex. VAN SOEST och PEETERS, sid. 217.

förmälda kupongskatten, dividendbelasting, med 15 % av bruttobeloppet. I detta fall är kupongskatten definitiv, och ingen ytterligare skatt uttages å utdelningen.

För övrigt beräknas bolagsskatten å vederbörande bolags nettoinkomst (respektive deras nettoinkomst från Nederländerna). Skattesatsen är i princip proportionell och utgör 33⅓ % av nettoinkomsten. Emellertid nedsättes denna skattesats vid lägre inkomster och man erhåller därför följande tabell:

För inkomst ej över 37 500 floriner är skattesatsen . . . . 30 %
Då inkomsten utgör 37 500—45 000 floriner, är skattesatsen likaledes . . . . . 30 %
+ ytterligare 20 % av inkomst över 37 500 floriner
För inkomst över 45 000 floriner är skattesatsen . . . . . 33⅓ %

4) Näringsskatt.

Denna skatt uttages av staten, men de influtna skattemedlen tillfalla kommunerna.

Skatten påföres alla företag, som i förvärvssyfte bedriva en självständig och varaktig ekonomisk verksamhet. Utövare av fria yrken äro som regel fritagna från denna skatt.

Skatten beräknas dels å rörelsevinsten och dels å driftkapitalet. Från den redovisade vinsten får dock bl. a. avräknas 3 % av saluvärdet å fast egendom, detta till förekommande av den dubbla skattebelastning, som eljest skulle inträda genom att såväl näringsskatt som fastighetsskatt uttoges. På motsvarande sätt får från driftkapitalet avdragas värdet av den fasta egendomen.

Skattesatsen utgör, beträffande företag, som äro underkastade bolagsskatt, 5 % av rörelsevinsten samt beträffande andra företag 4 % av de första 2 000 florinerna och 5 % av återstoden. Härtill kommer skatten å driftkapitalet, i samtliga fall utgörande 2 ‰; om driftkapitalet icke uppgår till 4 000 floriner, utgår dock ingen särskild skatt därå.

5) Skatt å styrelsearvoden.

Detta är en speciell inkomstskatt, som drabbar ledamöter av styrelsen för sådana juridiska personer, som äro underkastade bolagsskatten. Skatten ifråga utgår å de arvoden, tantiem och andra ersättningar, som tillfalla styrelseledamöterna i denna deras egenskap. Om beloppet icke överstiger 100 floriner, utgår dock ingen skatt. I övrigt beräknas skatten på följande sätt:

Då inkomsten är 100—1 000 floriner blir skatten 20 % av vad som överstiger 100 floriner.

Då inkomsten är 1 001—5 000 floriner blir skatten 180 floriner samt ytterligare 30 % av vad som överstiger 1 000 floriner.

Då inkomsten uppgår till mer än 5 000 floriner blir skatten 1 380 floriner samt ytterligare 50 % av vad som överstiger 5 000 floriner.

Å belopp, som återstår efter avdrag av denna skatt, utgår sedan inkomstskatt i vanlig ordning.

Ifrågavarande speciella skatt har motiverats med att styrelsearvoden etc. utgöra en tämligen »arbetsfri» inkomst.[1] Finansministern har emellertid ställt i utsikt, att denna skatt skall inarbetas i den allmänna inkomstskatten.

6) Fastighetsskatt.

Fastighetsskatten uppbäres av staten. Provinser och kommuner äro dock berättigade att uttaga egen fastighetsskatt i form av viss procent av den statliga skatten.

Fastighetsskatten utgår i princip å inkomsten från fastigheten. I verkligheten följer man emellertid härvid helt den beräknade inkomst av fastigheten, som finnes antecknad i särskilda fastighetslängder (kataster); dessa längder hänföra sig till förhållandena under senare hälften av 1800-talet.

Skattesatsen utgör 6 % beträffande obebyggd fastighet och 4,86 % beträffande bebyggd fastighet.

7) Personskatt.

Denna ålderdomliga skatt har närmast karaktären av en konsumtionsskatt eller, om man så vill, en lyxskatt; konsumtionsskatterna pläga ju numera i regel utformas som en skatt å lyxkonsumtion. Skatten uttages av staten, men provinser och kommuner kunna även uttaga denna skatt i form av tilläggsprocent till statsskatten.

Personskatten beräknas med ledning av dels hyresvärdet av innehavd bostad och dels värdet av däri nyttjade möbler. Det är givetvis brukaren av bostaden, d. v. s. hyresgästen, som drabbas av skatten ifråga. Till bostad räknas även utrymmen, som nyttjas för egen bekvämlighet eller trevnad. Med hyresvärdet förstås

[1] Timmermans, sid. 156.

beloppet av den årliga hyra, som under normala förhållanden erlägges eller skulle erläggas för bostaden.

Visst minsta hyresvärde är alltid skattefritt, men detta belopp är olika i olika kommuner. Kommunerna indelas i detta avseende i nio grupper. I den första gruppen påföres ingen skatt å hyresvärdet, om detta icke överstiger 250 floriner, i den nionde gruppen är gränsen satt vid 50 floriner. Skatten beräknas sedan å överskjutande del av hyresvärdet (med någon obetydlig förskjutning), men å denna överskjutande del får även avdrag ske med visst belopp per barn; avdragsbeloppen äro olika i de nio olika kommungrupperna och växla även efter hyresvärdets storlek. Skattesatsen utgör 10 % å det sålunda framräknade, återstående hyresvärdet.

Personskatten för möbler beräknas å dessas värde vid en försäljning under normala förhållanden. Till möbler räknas även pianon, biljarder o. dyl. Från skatteplikt hava undantagits målningar samt även konstnärliga och vetenskapliga samlingar, som äro upplåtna för allmänheten; även andra sådana samlingar kunna fritagas, om finansministern beslutar detta. Ingen skatt påföres vidare, om värdet icke överstiger 280 floriner i första kommungruppen eller 80 floriner i den nionde. Barnavdrag äro även i detta fall medgivna. Skatten utgår efter särskild tabell med till en början något stigande skala. Då möblernas värde ligger mellan 200 och 300 floriner är skatten 1,50 floriner, mellan 2 000 och 2 300 är skatten 28,50 floriner, vid ett värde av 20 000 floriner är skatten 298,50 floriner.

8) Skatt å viss aktieutdelning.

Enligt 1941 års nederländska lag om utdelningsbegränsning skall utdelningen i ett aktiebolag begränsas till i regel 9 %, dock att denna procentsats får överskridas om utdelningen tidigare varit högre än 9 %. Emellertid har man infört en särskild skatt å utdelningar, som överstiga 9 %. Skatten drabbar i Nederländerna hemmahörande aktiebolag och kommanditaktiebolag, vilkas aktiekapital uppgår till eller överstiger 500 000 floriner.

Beskattningen är synnerligen kraftig. Om utdelningen överstiger 9 men icke 10 %, blir skatten 50 % av vad som överstiger 9 %. Då utdelningen överstiger 10 men icke 11 % blir skatten 100 % av vad som överstiger 9 %. Vid en utdelning om 14 % eller mera utgår skatten med 400 % av vad som överskjuter

9 %. — Ett bolag, som vill utdela 10 %, måste alltså härför erlägga en skatt, motsvarande hälften av det belopp, varmed utdelningen överstiger 9 %. Vill bolaget utdela 14 %, måste i skatt erläggas 400 % av ett belopp, motsvarande 5 % utdelning; detta innebär alltså att för att få verkställa en utdelning med 14 % måste bolaget i skatt erlägga ett belopp, motsvarande en utdelning av 20 %.

9) Skatt å förmögenhetsökning.

Detta är en engångsskatt. Beskattningen drabbar förmögenhetsökning, som inträtt under tiden från den 1 maj 1940 till den 31 december 1945. Skattskyldighet åvilar *dels* fysiska personer, som varit bosatta i Nederländerna under den angivna tidsperioden, och *dels* vissa juridiska personer (aktiebolag, kommanditaktiebolag m. fl.), som voro hemmahörande i Nederländerna den 31 december 1945.

Med avseende å denna skatt har man emellertid givit bosättningsbegreppet en ny och mycket vidare innebörd än eljest. Här må endast anmärkas, att en person anses hava varit bosatt i Nederländerna under ovan angiven tid även om han lämnat landet efter den 9 maj 1940 men före den 1 januari 1946, för så vitt han var i livet sistnämnda dag samt före sin avresa varit bosatt i Nederländerna; detta gäller också för det fall, att han aldrig återvänt till Nederländerna. Man har genom denna bestämmelse närmast velat under skattskyldigheten inbegripa de s. k. Englandsfararna d. v. s. de som på grund av kriget lämnat landet, men bestämmelsen drabbar tydligtvis även andra personer.

Från den fastställda förmögenhetsökningen får vissa avdrag ske, bl. a. få 10 000 floriner avdragas ifråga om förmögenhet, som uppkommit genom sparande av arbetslön eller affärsvinst, och vidare få 10 % avdragas å värdet av nederländska aktier och andelar, detta för att icke samma värdestegring skall beskattas både hos bolaget samt hos aktie- eller andelsägaren.

Skattesatsen är 50 % för juridiska personer, medan den för fysiska personer är lägst 50 och högst 70 %.

Har förmögenhetsökning sin orsak i illegala transaktioner (»svartabörsaffärer» o. dyl.) tillämpas dock en genomgående skattesats av 90 % för både fysiska och juridiska personer.

10) Engångsskatt å förmögenhet.

Denna skatt uttages med ledning av förmögenhetens värde

den 1 januari 1946. Skattskyldighet åvilar, beträffande i Nederländerna hemmahörande personer, endast fysiska sådana, icke juridiska; denna begränsning har tillkommit för att förebygga en dubbel skattebelastning av samma förmögenhetsvärden. Skatten drabbar även personer, bosatta utom Nederländerna, och i detta fall både fysiska och juridiska personer, för så vitt de äga tillgångar i Nederländerna.

Till personer, bosatta i Nederländerna den 1 januari 1946, räknas även i detta fall sådana personer, som lämnat landet efter den 1 maj 1940 men före den 1 januari 1946, därest de före sin avresa varit bosatta i Nederländerna.

Från förmögenheten får avdragas den eventuellt utgående skatten å förmögenhetsökning. Vidare få vissa andra avdrag ske.

Skatteskalan är progressiv och stiger från 4 %, då den beskattningsbara förmögenheten ej överstiger 10 000 floriner, till 20 % å den del av förmögenheten, som överstiger 1 000 000 floriner.

---

Det nederländska avtalet gäller för »skatter å inkomst och förmögenhet till staten, provinser och kommuner»; den i art. 2 gjorda uppräkningen av dylika skatter är endast en exemplifiering, eftersom uppräkningen inledes med orden »som sådana skatter anses särskilt». Vid sådant förhållande får anses, att avtalet numera äger tillämpning å ovan uppräknade, för närvarande i Nederländerna utgående skatter i den mån desamma utgöra skatter å inkomst och förmögenhet, dock med undantag för kupongskatten, p. II i slutprot. Tveksamhet kan däremot uppstå beträffande näringsskatten och personskatten. Näringsskatten utgör emellertid en skatt å ett företags inkomst samt å dess driftkapital, och torde därför böra anses inbegripen under avtalet. Personskatten har däremot en annan karaktär och då denna skatt icke omnämnes i avtalet synes man berättigad anse, att personskatten faller utanför avtalets ram. Detta har dock föga praktisk betydelse, enär denna skatt endast i undantagsfall lärer drabba i Sverige bosatta personer. Spörsmålet, huruvida skatten å förmögenhetsökning och engångsskatten å förmögenhet inbegripas under avtalet, behandlas under Kap. 11.

Frågan om avtalets tillämpning beträffande skatten å styrelsearvoden har i ett specialfall aktualiserats i Nederländerna.[1] I det föreliggande fallet var direktören i ett nederländskt aktiebolag bosatt i Sverige och han påfördes i Nederländerna skatt å det därifrån utgående styrelsearvodet. Häri begärdes ändring, dels genom framställning till högsta finansmyndigheten i Nederländerna och dels genom besvär hos vederbörande skattedomstol (Raad van Beroep). Finansmyndigheten uttalade år 1942: Punkt II i slutprotokollet stadgar endast, att avtalet icke är tillämpligt å skatt å inkomst av kapital, som uttages genom avdrag vid källan. Följaktligen skall avtalet tillämpas å de andra skatter, som angivas i art. 2 § 2 i avtalet, under förutsättning att det är fråga om skatter å inkomst och förmögenhet. Den lön från ett nederländskt bolag, som uppbäres av en i Sverige bosatt direktör, skall icke beskattas i Nederländerna. — Några månader senare avgjordes målet i beskattningsdomstolen och domstolens utslag gick i motsatt riktning, i det att domstolen ansåg avtalet icke vara tillämpligt samt följaktligen ansåg den i Sverige bosatte direktören vara skattskyldig i Nederländerna för sitt därifrån uppburna arvode. Domstolen anförde i huvudsak: Uppräkningen av de skatter, varå avtalet är tillämpligt, är icke uttömmande och det är möjligt att tillämpa avtalet å skatter, som icke funnos år 1935 (då avtalet ingicks). Den nederländska skatten å styrelsearvoden kan emellertid icke inbegripas under avtalet, enär härvidlag är fråga om en ren avkastningsskatt, som icke fastställes genom taxering och som icke är beroende av vederbörandes inkomst. Denna tolkning anser domstolen stå i överensstämmelse med internationell sedvanerätt, enligt vilken avkastningsskatter borde uttagas allenast i den stat, där vederbörande bolag är hemmahörande. Det vore icke antagligt, att avsikten varit att avtalet skulle avvika från denna internationella sedvanerätt. — Högsta finansmyndigheten i Nederländerna offentliggjorde domstolens utslag men tillade, att finansmyndighetens förutvarande beslut skulle stå fast. Avsikten med avtalet är, att skatter å inkomst och förmögenhet skola uttagas i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. Skatt får därför i fortsättningen icke uttagas i Nederländerna, då bolagsdirektören är bosatt i Sverige. — Det resultat, vartill den högsta finansmyndigheten i Nederländerna har kommit, över-

[1] I. F. A. Bulletin 1947, sid. 176.

ensstämmer alltså med den uppfattning om avtalets innebörd, varåt ovan givits uttryck.

Provinser och kommuner i Nederländerna äga även uttaga skatt, vilket i regel sker genom uttagande av en extra procent av den statliga fastighetsskatten och personskatten. Kommunerna äga även uttaga en tilläggsskatt till näringsskatten. Då avtalet gäller även skatter till provinser och kommuner, inbegripas naturligtvis berörda skatter under avtalets bestämmelser; däri omnämnas för övrigt särskilt »tilläggsskatter».

## § 7. Franska avtalet.

Såsom förut framhållits innehåller det franska avtalet en uttömmande uppräkning av de skatter, som vid avtalets ingående voro att anse såsom direkta och fallande under avtalet. Det stadgas sålunda i slutprot. p. 1, att avtalet är ingånget med hänsyn tagen till svensk och fransk lagstiftning vid tiden för avtalets undertecknande. Nytillkomna franska skatter kunna emellertid även inbegripas under avtalet, därest de uppfylla kraven i den i avtalet uppställda definitionen å direkta skatter.

Enligt art. I, § 3, skulle såsom direkta skatter vid tiden för avtalets slutande anses följande i Frankrike utgående skatter:

a) la contribution foncière (propriété bâtie et propriété non bâtie) (fastighetsskatten å bebyggda och obebyggda fastigheter),

b) l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (skatten å inkomster av industri och handel),

c) l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole (skatten å inkomster av lantbruksföretag),

d) l'impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères (skatten å löner, pensioner och livräntor),

e) l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (skatten å inkomster av icke-kommersiella yrken),

f) l'impôt sur le revenue des valeurs et capitaux mobiliers (skatten å inkomster av kapital), samt

g) l'impôt général sur le revenu (allmänna inkomstskatten).

Ett undantag från avtalets tillämplighet har gjorts i art. 9, enligt vilken artikel vardera staten bibehåller sin rätt att i enlighet med sin allmänna lagstiftning uppbära skatt å inkomster av

värdepapper, utgivna av bolag eller andra sammanslutningar, som hava sitt hemvist inom dess område. Detta undantag gäller således den svenska kupongskatten och den franska impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Genom tilläggsavtalet den 5 maj 1939 hava emellertid särskilda bestämmelser träffats även rörande dessa skatter; se Kap. 10 § 2 nedan. Ett ytterligare undantag har gjorts i art. 8, i det att vardera staten bibehållit sin rätt att, i enlighet med sin allmänna lagstiftning, uppbära sådana skatter å inkomst av fordringar, som av bolag och juridiska personer innehållas vid källan. Detta undantag berör endast den franska impôt sur les créances, depôts et cautionnements.

Enligt avtalet skall till direkta skatter hänföras även sådana, som utgå i form av »centimes additionnels», vilket uttryck i det svenska avtalet översatts med »tilläggsskatter»; dessa centimes additionnels utgöra i verkligheten en kommunalskatt. Det uttalas vidare, att avtalet icke hänför sig till indirekta skatter å omsättning eller förbrukning.

Det fastslås ytterligare i slutprot. p. 1, att de direkta skatter å ömse sidor, vilka uppräknas i avtalet, anses likvärdiga. I samband därmed uttalas att, därest detta förhållande skulle i avsevärd mån förändras på grund av omläggningar i de båda staternas respektive lagstiftningar, deras högsta finansmyndigheter må träffa nya överenskommelser.

En fullständig omläggning av det franska skattesystemet har emellertid ägt rum från och med den 1 januari 1949. Hela den långa raden av de i avtalet angivna skatterna har försvunnit, och i stället för dessa skatter har man infört en proportionell inkomstskatt och en progressiv tilläggsskatt (surtaxe). De nya skatteförfattningarna anknyta emellertid i mycket stor utsträckning till de äldre skattebestämmelserna genom ständiga hänvisningar till däri givna föreskrifter, vilka alltså i betydande delar skola alltjämt tillämpas ifråga om de nya skatterna. Reformens lagtekniska innebörd kan ock i stort sett sägas vara, att l'impôt général sur le revenu förvandlats till en tilläggsskatt (surtaxe), medan övriga ovan angivna skatter samarbetats och sammansmälts till en inkomstskatt.

Med hänsyn till nu berörda förhållanden och då skatt enligt de äldre bestämmelserna i vissa fall utgår under innevarande år, synes erforderligt att först lämna en redogörelse för det hit-

tillsvarande franska skattesystemet för att sedan behandla det nya systemet. Därefter återstår att behandla spörsmålet om avtalets tillämplighet ifråga om de nya skatterna.

### I. Det hittillsvarande skattesystemet.

Det hittillsvarande franska skattesystemet skilde sig väsentligt från det svenska. Man hade i Frankrike *dels* ett system av rena avkastningsskatter, som utgå av varje särskild förvärvskälla för sig (hit höra de ovan under a)—f) angivna) utan hänsyn till inkomsttagarens ekonomiska ställning i övrigt, och *dels* en allmän inkomstskatt, som utgår av en persons behållna inkomst av olika förvärvskällor, efter avdrag med hänsyn till familjeförhållanden m. m. De två grupperna av skatter hava dock icke kunnat hållas helt i sär. Även vid avkastningsskatterna har man i viss utsträckning tagit hänsyn till inkomsttagarens personliga förhållanden, medan man vid den allmänna inkomstskatten i vissa förvärvskällor utgått från, icke den verkliga inkomsten utan en schablonmässigt beräknad sådan.

Ifråga om *beskattningsorten* gällde, att avkastningsskatterna uttogos för varje särskilt inkomstslag å den ort, där inkomsten förvärvades. Den allmänna inkomstskatten däremot uttogs endast i den skattskyldiges bosättningsort.

Ehuru avtalet angiver att till de direkta skatterna räknas sådana, vilka utgå till ej blott staten utan även provinser, departement och kommuner, äro de uppräknade skatterna uteslutande sådana, vilka utgå till franska staten. *En* kommunalskatt är dock medtagen, ehuru densamma i avtalet erhållit en mera undanskymd plats; det är den ovan omnämnda kommunalskatten, som utgår i form av centimes additionnels.

La contribution foncière inbegriper två skatter:

1) L'impôt sur le revenu de la propriété foncière non bâtie, d. v. s. skatten å inkomst av obebyggd fastighet. Undantagna från denna skatt äro gator och allmänna platser samt staten tillhöriga fastigheter, som äro utnyttjade i allmänt intresse och icke lämna avkastning; vidare inträder en temporär skattebefrielse under 13 resp. 10 år vid skogsplantering eller nyodling.

Ehuru skatten ifråga betecknas såsom en skatt å »inkomst» av

obebyggd fastighet, är det här ej fråga om en skatt å den verkliga inkomsten. Man utgår i stället från en schablonmässig uppskattning av inkomsten, vilken uppskattning ägt rum med långa tidsmellanrum (1808—1850, 1898, 1930 och följande år; den äldsta uppskattningen är ännu gällande i vissa kommuner) och vars värden införas i en cadastre, ett slags jordebok. Å detta en gång fastställda inkomstbelopp utgår en proportionell skatt till staten med 16 %. Därjämte utgår kommunal inkomstskatt till departement och kommuner i form av centimes additionnels; de kommunala organen äga besluta att uttaga visst antal centimes för varje francs, varmed skatten utgöres till statskassan.

En omvärdering av inkomstbeloppen kan påkallas, oberoende av den av staten verkställda omvärderingen, därest egendomen varaktigt nedgått avsevärt i värde utan att den skattskyldige själv åsyftat detta.

2) L'impôt sur le revenu de la propriété foncière bâtie, d. v. s. skatten å inkomst av bebyggd fastighet. Undantagna från skatten äro fastigheter, tillhöriga stat, departement eller kommun, om de äro utnyttjade för ett offentligt ändamål (dock ej sådant, som har industriell eller kommersiell karaktär) och icke lämna någon avkastning; likaså vissa andra fastigheter. För att stimulera uppförande av nya byggnader, lämnas vid nybyggnad i princip tre års skattefrihet under vissa förutsättningar. Denna skattefrihet har sedan utsträckts till 10 resp. 15 år, sistnämnda tid gällande framför allt beträffande bostadsbyggnader.

Även i detta fall utgår skatten, icke å den verkliga inkomsten utan å en av myndigheterna tid efter annan uppskattad sådan. Den sista uppskattningen påbörjades 1939 och avslutades 1943; densamma omfattade dock ej industribyggnader, för vilka man endast höjde det senast satta inkomstbeloppet till 150 %. Från de sålunda uppskattade inkomstbeloppen medgives ett avdrag med 50 % till täckande av kostnader för fastighetens förvaltning, försäkring, underhåll och reparation ävensom för att täcka värdeminskningen.

Det av myndigheterna uppskattade inkomstbeloppet gäller oförändrat intill dess ny officiell uppskattning äger rum; under vissa förutsättningar kan dock ny uppskattning ske däremellan.

Skatten till staten är proportionell och utgår med 16 % av det

uppskattade värdet med förut angivet avdrag därå. Härtill kommer emellertid kommunalskatten i form av centimes additionnels.

Övriga ifrågakommande skatter äro följande:

3) L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, d. v. s. skatten å inkomster av industri och handel.

Skatten drabbar fysiska och juridiska personer samt i princip även offentligrättsliga subjekt, vilka driva industri eller handel; genom 1946 års finansakt undantogos dock från beskattning sådana företag, som drivas av departement eller kommun för allmänhetens betjänande; även vissa andra företag äro undantagna.

Skatten ifråga påföres antingen skönsmässigt eller med ledning av företagets redovisade vinst.

*Skönsmässig taxering.* Vissa skattskyldiga underkastas städse, om de icke uttryckligen påfordra att taxeras efter sin verkliga inkomst, skönsmässig taxering. Så sker dock icke beträffande juridiska personer och ej heller beträffande vissa andra rörelseidkare, såsom bankirer, fastighetsmäklare och några till.

I övrigt åsättes skönsmässig taxering

a) beträffande dem som sälja varor eller andra föremål, hantverksalster och matvaror till avhämtning eller förtärande på stället, ävensom lägenhetsförmedlare, därest deras årliga omsättning icke överstiger ett belopp av 5 000 000 (tidigare 3 000 000) francs,

b) beträffande övriga skattskyldiga, därest den årliga omsättningen icke överstiger ett belopp av 1 200 000 (tidigare 800 000) francs.

Beskattningsmyndigheten uppskattar, med ledning av omsättningssiffrorna, efter skön inkomstens storlek. Den skattskyldige får yttra sig över denna uppskattning inom tjugo dagar; härefter följa i regel överläggningar mellan myndigheten och den skattskyldige i syfte att vinna samförstånd. Lyckas ej detta, verkställes den skönsmässiga taxeringen av överordnad beskattningsmyndighet.

Den sålunda verkställda skönsmässiga taxeringen gäller för en tid av två år och förlänges på samma tid om varken myndigheten eller den skattskyldige påkallar ändring. Å andra sidan kan ny uppskattning påkallas redan efter det första årets förlopp.

*Taxering med ledning av vinsten.* Dylik taxering skall ske

av de personer, vilka icke som regel hemfalla under reglerna om skönsmässig taxering, d. v. s. juridiska personer, bankirer m. fl. samt andra rörelseidkare, vilkas omsättningssumma överstiger 3 000 000, resp. 800 000 francs.

Den vinst, som beskattas, är emellertid icke hela den å rörelsen redovisade nettovinsten, sedan alltså avdrag skett för havda omkostnader. Viss del av denna vinst kan nämligen vara beskattad i annan ordning, inkomst av fastighet genom la contribution foncière och inkomst av kapital genom l'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers (se nedan under 7). Därför skall från den redovisade vinsten avdragas *dels* den uppskattade inkomst av fastighet, som legat till grund för påförandet av förstnämnda skatt, och *dels* nettoinkomsten av kapital (och detta vare sig denna inkomst underkastats den andra av ovannämnda skatter eller, undantagsvis, varit skattefri). Uppkommen förlust får balanseras under fem år.

Uppgår den återstående vinsten icke till 100 francs, påföres ingen skatt. I övrigt är skatten proportionell och utgår med 24 %. För enskilda företagare medgives ett skattefritt avdrag om 5 000 francs, varjämte av inkomsten mellan 5 000 och 10 000 francs avdrages hälften; vidare medgives avdrag för varje barn med stigande belopp efter barnens antal.

För hantverkare och likställda är skattesatsen endast 15 %. Skatt uttages endast å den del av årsinkomsten, som överstiger 96 000 (tidigare 60 000) francs. Vidare medgives barnavdrag med stigande belopp alltefter barnens antal.

I nu förevarande fall är den skattskyldige pliktig avgiva en summarisk deklaration.

Med denna skatteform är *icke* sammankopplad någon kommunalskatt i form av centimes additionnels.

4) L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, d. v. s. skatten å inkomster av lantbruksföretag.

Denna skatt ansluter sig nära till skatten å icke bebyggda fastigheter (se 1) ovan) och de som erlägga sistnämnda skatt erlägga även skatten å inkomster av lantbruksföretag.

Även denna skatt utgår antingen å en schablonmässigt antagen inkomst eller å den verkliga inkomsten.

I förstnämnda fall utgår man från den antagna inkomstsumma av fastigheten, som finnes angiven i gällande jordebok (cadastre);

jfr ovan under 1). Den angivna inkomstsumman tredubblas och multipliceras sedan med ett tal (en koefficient), som fastställes var för sig inom varje departement; inkomsten får dock aldrig bliva lägre än dubbla den i jordeboken angivna inkomstsumman. Koefficienterna ifråga fastställas för ett år i taget.

Denna schablontaxering är regel. Taxering av den verkliga vinsten äger endast rum om den skattskyldige själv begär detta eller om skattemyndigheterna påyrka det. I detta fall är den skattskyldige pliktig avgiva en summarisk självdeklaration.

Skatten är proportionell och utgår med 21 %. Skatten drabbar endast den del av inkomsten, som överstiger 10 000 francs; från belopp, som ej uppgår till 100 francs, bortser man helt. Vidare får avdrag ske för barn med belopp, stigande med barnens antal.

5) L'impôt sur les traitements, indemnités et emoluments, salaires, pensions et rentes viagères, d. v. s. skatten å löner, pensioner och livräntor.

Skatten uttages av personer, bosatta i Frankrike, även om den verksamhet, varför ersättningen utgår, ägt rum utom Frankrike och även om arbetsgivaren är bosatt utom Frankrike. Om mottagaren av ersättningen är bosatt utom Frankrike, uttages ändock skatt i Frankrike under förutsättning att verksamheten utövats i Frankrike och att arbetsgivaren är bosatt därstädes. Ersättning, som av franska staten utbetalas till franska civila eller militära befattningshavare, vilka hava sin verksamhet förlagd utom Frankrike, beskattas i Frankrike, därest befattningshavarna äro befriade från skatt härför i det land, där verksamheten utövas.

Från bruttoinkomsten får frändragas pensionsavgifter, som innehållits av arbetsgivaren, avgifter till socialförsäkringen samt i princip alla kostnader för intäkternas förvärvande; sistnämnda kostnader uppskattas dock schablonmässigt till 10 % av den del av bruttoinkomsten, som ej överstiger 500 000 (tidigare 200 000) francs, och 5 % av den del av bruttoinkomsten, som överstiger 500 000 francs. — Ytterligare avdrag för omkostnader få emellertid efter vissa fastställda grunder äga rum inom yrken, där omkostnaderna äro erkänt höga.

Beträffande livräntor gäller, att desamma beskattas endast om de utgå på grund av en lagligen bindande förpliktelse och

mot lämnat vederlag. Livränta, som en person erhåller i gåva, beskattas ej.

Skatten är proportionell och utgår med 15 %. Skatten drabbar endast den del av inkomsten, som överstiger 96 000 (tidigare 60 000) francs. Belopp, överskjutande 1 000 francs, avrundas nedåt till hela tusental. Härjämte medgivas avdrag för barn, lika stora för de två första barnen (högst 4 000 francs vardera) och tre gånger så stora för följande barn (högst 12 000 francs per barn).

6) L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, d. v. s. skatten å inkomster av ickekommersiella yrken. Närmast åsyftas här vad man i Sverige kallar fria yrken ävensom tillfällig förvärvsverksamhet, men hit föras även alla andra inkomstkällor, som icke hemfalla under någon annan skattetitel. Till denna grupp hänföras sålunda ej blott inkomst såsom läkare, advokat, arkitekt, revisor m. m. utan även inkomst av t. ex. jakträttigheter, royalty av författarrättigheter och uppfinnarrättigheter samt dessutom inkomsten av vissa slag av rörelse, såsom champinjonodling, ostronodling m. m. och vidare inkomst av börsaffärer, dock endast om de bedrivas vanemässigt (ehuru icke såsom yrke).

Taxeringen sker vid denna beskattning antingen skönsmässigt eller med ledning av den redovisade vinsten.

Skönsmässig taxering kan äga rum beträffande sådana yrken, vilkas utövare äro underkastade sekretessplikt, därest de begära detta. Så är i Frankrike fallet ifråga om läkare, tandläkare, barnmorskor och advokater. Den skönsmässiga taxeringen verkställes av beskattningsmyndigheten, förstärkt i varje särskilt fall med en representant för den yrkesgrupp, varom fråga är. Den skattskyldige skall dock lämna vissa uppgifter till ledning för taxeringen, nämligen uppgift å bruttoinkomsten under beskattningsåret, uppgift angående rörelsens ålder och karaktär, prissättningen m. m. Förslaget till taxering delgives den skattskyldige, som inom tjugo dagar äger yttra sig däröver och komma med motförslag. Taxeringen gäller under en tid av två år och förlänges därefter på samma tid, om varken den skattskyldige eller myndigheten påkallar ändring. Kan överenskommelse om taxeringen icke träffas mellan myndigheten och den skattskyldige, skall taxering ske av den verkliga vinsten med ledning av självdeklaration.

Taxering med ledning av den verkliga deklarerade vinsten skall jämväl ske beträffande övriga skattskyldiga, som drabbas av ifrågavarande skatt, d. v. s. beträffande alla hithörande inkomsttagare, som ej äro underkastade sekretessplikt.

Särskilda regler gälla beträffande utbetalningar, hemfallande under denna skatt, därest utbetalningen sker till personer, som icke äro hemmahörande i Frankrike. Härunder inbegripas arvoden till personer, bosatta utomlands, på grund av verksamhet utövad uteslutande i Frankrike, andra av dylika personer förvärvade inkomster, som hemfalla under skatten ifråga, samt särskilt royalty på grund av författar- eller uppfinnarrättigheter och detta även om utbetalningen sker till andra än författaren eller uppfinnaren eller dessas arvingar. I dessa fall beräknas skatten å det utbetalda beloppet efter ett skönsmässigt avdrag med 20 % för omkostnader.

Skatten är proportionell och utgår efter en skattesats av 21 %. Endast belopp, överstigande 10 000 francs, beskattas samt avrundas därvid till närmast lägre hundratal. Barnavdrag medgives med belopp, som efter det andra barnet stiger för varje ytterligare barn.

7) L'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers, d. v. s. skatten å inkomster av kapital.

Under denna rubrik innefattas i verkligheten två skatter: L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières samt l'impôt sur le revenu de créances, dépôts et cautionnements. Dessa två skatter hava därjämte tidigare handlagts av en annan myndighet än de ovan under 1)—6) angivna skatterna, nämligen av l'Administration de l'Enregistrement des Domaines et du Timbre.

A) *L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.* Denna skatt kan närmast betecknas såsom ett slags kupongskatt, som i princip erlägges av bolagen men som drabbar aktie- och andelsägarna samt bolagens funktionärer; stundom uttages dock skatten direkt av aktie- och andelsägarna samt funktionärerna.

*Allmänna bestämmelser.*

De bolag, som i första hand drabbas av denna skatt, äro franska aktiebolag samt flertalet övriga franska sammanslutningar av bolagskaraktär ävensom truster, bildade utom Frankrike.

Skatten uttages å

utdelningar, räntor och andra förmåner på grund av aktieinnehav eller delägarskap eller kommanditdelägarskap i bolag ävensom på grund av innehav av obligationer, utfärdade av bolag,

inkomst från truster, bildade utomlands,

tantiem, dagersättningar etc., som utgå till styrelseledamöter, dock med vissa mindre undantag,

kapitalåterbetalningar, som äga rum före bolagets upplösning eller likvidation.

Särskilt anmärkningsvärt är givetvis, att kapitalåterbetalning i sist angivna fall beskattas såsom inkomst; anledningen till denna bestämmelse var att man fruktade att skattebestämmelserna skulle kringgås genom att utbetalningarna till aktieägare m. fl. gåvos karaktär av kapitalåterbäring. Det beskattade beloppet gottgöres dock den skattskyldige om bolaget sedermera går i likvidation.

Skatten avdrages av bolagen, då utbetalning skall ske, och inlevereras till vederbörande myndighet.

Skatten är proportionell. Skattesatserna äro emellertid av olika storlek för olika fall. Förutom den egentliga skatten utgår även en tilläggsskatt om 5 %; i nedanstående uppställning har tilläggsskatten inräknats.

Skattesatsen utgör

10 % beträffande vissa äldre obligationer m. m.,

17,5 % beträffande vissa skuldförbindelser,

30 % å avkastningen av aktier och andelsbevis samt andra obligationer och skuldförbindelser än nyss sagts,

35 % å tantiem och andra ersättningar till styrelseledamöter,

36 % beträffande truster, bildade i utlandet,

45 % å vissa kapitalåterbäringar.

*Särskilda bestämmelser rörande värdehandlingar, som icke äro franska.* Den franska skattelagstiftningen har härvidlag gått fram på två olika vägar. Man skiljer mellan sådana utländska företag, vilka förbundit sig att betala skatten ifråga samt ställt säkerhet härför (s. k. abonnement) och sådana utländska företag, beträffande vilka detta icke är fallet.

Utländska bolag, som i Frankrike vilja introducera sina aktier, obligationer eller skuldförbindelser, äga rätt att teckna abonnement, men äro icke skyldiga härtill. Utländska företag, som

besitta egendom i Frankrike eller där idka verksamhet eller där upptagit lån äro skyldiga teckna abonnement. Ifråga om främmande statspapper får emellertid abonnement aldrig tecknas.

a) Bolag, som teckna abonnement i och för introduktion av värdepapper i Frankrike.

Det åligger i detta fall bolaget

*att* teckna en förbindelse att betala l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (samt dessutom en stämpelavgift) för en viss del av dess aktie- eller obligationskapital samt

*att* utse en ansvarig representant i Frankrike (i regel den bank, som omhänderhar försäljningen av värdepapperen).

Den del av bolagets kapital, som skall ligga till grund för skattens beräknande, *skattekvoten,* fastställes av finansministeriet. Denna kapitalandel presumeras motsvara värdet av de aktier eller obligationer eller skuldförbindelser, som komma att avsättas å den franska marknaden.

Detta abonnement tecknas för tre år i taget.

När dylikt abonnement tecknats, beskattas avkastningen av värdepapperen enligt samma grunder och efter samma procentsats, som gäller för franska värdehandlingar. Den i Frankrike skattepliktiga avkastningen utgör tydligtvis så stor del av bolagets hela utdelning etc., som belöper å den fastställda skattekvoten.

b) Företag, som äro skyldiga teckna abonnement.

Sådan skyldighet föreligger för alla företag, som äga tillgångar i Frankrike eller som äga del i ett franskt företag, under vilket begrepp även inbegripas filialer och dotterföretag till utländska företag. Filialer och dotterföretag till utländska företag beskattas nämligen på samma sätt som franska företag men därutöver beskattas även det utländska moderföretaget för en del av sitt kapital.

Vidare föreligger abonnementskyldigheter för alla företag, som driva verksamhet i Frankrike eller där utfärda skuldförbindelser.

Företagen ifråga beskattas enligt samma regler och efter samma skattesatser som franska företag. Den del av företagets kapital, som ligger till grund för beskattningen, *skattekvoten,* fastställes av beskattningsmyndigheten.

c) Företag, som icke teckna abonnement.

Rätten att teckna abonnement finnes icke — och har aldrig

funnits — ifråga om utländska statspapper. Vidare falla under denna grupp värdepapper från sådana företag, som icke äro pliktiga att teckna abonnement och som ej heller funnit skäl att ändock göra detta.

Dessa statspapper och andra värdepapper drabbas dels av en stämpelskatt (4,4 % av papperens nominella värde) och dels av l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Den sistnämnda utgår med 41 % av avkastningens belopp. Skatten uttages i detta fall av den person, som innehar värdepapperet.

B) *L'impôt sur les créances, dépôts et cautionnements,* närmast att beteckna såsom en skatt å sådana räntor, vilka icke drabbas av l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Skatten drabbar räntor å skuldfordringar, kontokurantfordringar därunder inbegripna, räntor å insatta eller deponerade medel samt räntor å i kontanta penningar ställd säkerhet.

Beträffande räntor å skuldfordringar märkes, att handelsfordringar aldrig drabbas av skatten ifråga. Här ingriper ju i stället l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels.

Räntor å depositioner drabbas ej av skatten, därest depositionen ägt rum till fullgörande av en laglig förpliktelse. Ej heller drabbas livräntor, varken helt eller delvis, av denna skatt; livräntorna äro ju i stället underkastade l'impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères.

Skatten är proportionell och skattesatsen 30 %, däri inbegripet en extra tilläggsskatt om 5 %. Skattesatsen är emellertid nedsatt till 10 % (utan tilläggsskatt) ifråga om medel, insatta i bank eller sparkassa, ävensom i vissa andra fall.

Emellertid har även medgivits viss befrielse från skatten ifråga i kreditfrämjande syfte.

Befrielsen gäller under en tid av högst fem år för ränta å lån, som av kreditinstitut lämnas till industriella eller kommersiella företag, under förutsättning att kreditanstalterna ifråga få såsom säkerhet omhändertaga de medel, vilka inflyta på grund av lånetransaktionen. Enahanda skattebefrielse gäller för förskott, som av kreditanstalter lämnas företag av nyss angiven art.

Skatten ifråga uttages i vissa fall genom att gäldenären avdrager skattebeloppet, då han betalar ränta, samt sedan inlevererar skatten till staten.

8) L'impôt général sur le revenu, d. v. s. den allmänna inkomstskatten.

Denna s. k. allmänna inkomstskatt motsvarar emellertid näppeligen sitt namn. De reduktioner, som ske vid taxeringen, äro av sådan omfattning, att skatten egentligen endast drabbar mera betydande inkomster. Det är ej heller alltid den verkliga inkomsten som drabbas; även vid denna skatt förekomma schablonmässiga beräkningar av inkomsten likasom beträffande avdragen från bruttoinkomsten.

Inkomstskatten ifråga är progressiv. Den utgår därjämte i stort sett av samma inkomster, som drabbas av de sju avkastningsskatter, varom ovan varit tal. Eftersom här är fråga om en inkomstskatt och icke en avkastningsskatt medgivas återigen avdrag för vissa utgifter, som minska skatteförmågan men som icke äro avdragsgilla ifråga om avkastningsskatterna.

Inkomstskatten åvilar endast fysiska personer, aldrig juridiska personer; även detta är en skillnad från vad som gäller beträffande avkastningsskatterna.

Skatten utgår av alla personer, som äro bosatta i Frankrike. En utlänning, bosatt i Frankrike, är underkastad denna skatt för alla inkomster, vare sig de härröra från Frankrike eller utlandet; dock är han fritagen från skatten ifråga beträffande sådana inkomster från utlandet, för vilka han i det andra landet är underkastad inkomstskatt. Skatten påföres i bosättningsorten.

Till inkomster, härrörande från Frankrike, räknas inkomst av fast egendom, belägen i, eller rörelse, bedriven i Frankrike, inkomst av franska värdehandlingar och å medel, som eljest äro placerade i Frankrike, inkomst av yrke, som utövas i Frankrike, pensioner och livräntor, som utbetalas i Frankrike, samt andra, kommersiella inkomster, som härflyta av transaktioner i Frankrike eller från franska gäldenärer.

En utlänning eller en fransman, som icke är bosatt i Frankrike men där disponerar en eller flera bostäder, är skyldig erlägga skatt för all inkomst, som härrör från Frankrike, därvid såsom minimiinkomst betraktas ett belopp, motsvarande fem gånger hyresvärdet av hans lägenheter.

En fransman, bosatt utom Frankrike, är underkastad den franska inkomstskatten för all sin inkomst, därest denna icke beskat-

tas i det land, där han är bosatt; i motsatt fall är han fri från den franska inkomstskatten.

Skatten drabbar även personer i franska statens tjänst, vilka tjänstgöra utom Frankrike, därest de äro befriade från inkomstskatt i det främmande landet, och detta även om de i övrigt sakna varje anknytning till Frankrike (i form av bostad, ägd lägenhet el. dyl.).

Främmande diplomater och konsuler äro undantagna från skatten under förutsättning att motsvarande förmån gäller för franska sådana i det andra landet.

Den allmänna inkomstskatten utgår i princip å all den skattskyldiges inkomst, vare sig denna utgår kontant eller in natura.

I fråga om inkomst av fastighet beräknas emellertid denna enligt samma metod som då fråga är om la contribution foncière, d. v. s. med ledning av den beräknade inkomst, som är antecknad i vederbörande cadastre. Är fastigheten uthyrd eller utarrenderad, beräknas emellertid inkomsten efter hyres- eller arrendesumman. Därvid skall bruttosumman uppgivas och å densamma få endast två avdrag ske, *dels* ett schablonartat avdrag om 20 %, vilket skall täcka kostnaderna för fastighetens förvaltning samt för försäkring därav ävensom fastighetens värdeminskning, och *dels* för de verkliga kostnaderna för fastighetens reparation och underhåll.

Beträffande övriga inkomstslag är den inkomst, som underkastas allmän inkomstskatt, alltid lika med summan av de inkomster, som underkastats avkastningsskatterna; å denna summa ske sedan vissa avdrag, som sakna motsvarighet vid beräknandet utav avkastningsskatterna.

Beträffande inkomst av lantbruksföretag leder det sagda till att samma schablonmässiga beräkning därav (med ledning av anteckningarna i jordeboken) kommer till användning som ju är regel i fråga om avkastningsskatten däråå. Resultatet härav blir tydligtvis, att det som oftast icke blir den verkliga inkomsten, som lägges till grund för beräkningen av den allmänna inkomstskatten, utan en väsentligt lägre siffra.

När fråga är om inkomst av industri och handel gäller, att inkomsten uppskattas schablonmässigt i precis samma omfattning, som då fråga är om avkastningsskatt å dylik rörelse. Detsamma gäller inkomsten av icke-kommersiella yrken.

Beträffande inkomst av kapital, är det däremot, liksom vid avkastningsskatterna, den verkliga inkomsten, som man vill finna.

Därest en person uppburit inkomst, som är osedvanligt stor eller motsvarar flera års arbete, kan denna inkomst få fördelas på flera år.

Från den på angivet sätt beräknade bruttoinkomsten få sex avdrag verkställas, varigenom man vill framkomma till nettoinkomsten.

1) Avdrag för skuldräntor. Avdrag får ske utan hänsyn till hur skulden uppkommit. Dock får naturligtvis avdrag icke ske å den samlade inkomsten för skuldräntor, som redan tidigare avdragits, t. ex. ränta å handelsskulder.

2) Periodiska understöd, som utgå på grund av en lagligen bindande förpliktelse.

3) Direkta skatter och vissa andra utskylder, som erlagts under föregående år med undantag för vad som erlagts i allmän inkomstskatt.

4) Avgifter till socialförsäkringen.

5) Avgifter för pensionering av frontkämpar.

6) Underskott å bedriven rörelse, dock endast då underskottet blivit konstaterat i samband med rörelsens upphörande eller avträdande till konkurs.

I övrigt utgick skatten under år 1948 med följande skattesatser å nedan angivna inkomstbelopp:

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 12 % | av | inkomst | mellan | 100 000 | och | 200 000 | francs |
| 24 % | » | » | » | 200 000 | » | 500 000 | » |
| 36 % | » | » | » | 500 000 | » | 1 000 000 | » |
| 48 % | » | » | » | 1 000 000 | » | 2 000 000 | » |
| 60 % | » | » | över | 2 000 000 | francs | | |

Beträffande ogifta, frånskilda och änklingar utan barn höjdes dock skattesatsen i de två sista inkomstskikten till 54 respektive 70 %.

Innan den nu angivna uträkningen sker skall emellertid familjeavdrag verkställas. Förut skedde dessa avdrag med olika höga belopp för varje barn, men enligt 1946 års finanslag tillämpas numera ett annat system. Varje skattskyldig erhåller en viss koefficient allt efter som han är ogift, gift och har barn eller ej. Den skattskyldiges nettoinkomst delas med denna koefficient, varefter man räknar ut den mot denna del av inkomsten svarande

skatten. Därefter multipliceras det erhållna skattebeloppet med samma koefficient. Då skatteskalan i sak är progressiv på förut angivet sätt, blir resultatet att, så snart koefficienten är större än 1, skatten blir lägre än om densamma beräknats på hela nettoinkomsten.

Koefficienterna äro följande:

Ogift, frånskild eller änkling, som ej har barn under sin vårdnad ..... 1
Gift utan barn, efter tre års äktenskap ..... 1,5
Gift utan barn, före tre års äktenskap ..... 2
Ogift eller frånskild med ett barn under sin vårdnad ..... 2
Gift eller änkling med ett barn under sin vårdnad ..... 2,5
Ogift eller frånskild med två barn under sin vårdnad ..... 2,5
Gift eller änkling med två barn under sin vårdnad ..... 3
Ogift eller frånskild med tre barn under sin vårdnad ..... 3
Gift eller änkling med tre barn under sin vårdnad ..... 3,5
Ogift eller frånskild med fyra barn under sin vårdnad ..... 3,5

o. s. v. i det att koefficienten ökar med 0,5 för varje ytterligare barn som vederbörande har under sin vårdnad.

Med barn förstås den skattskyldiges barn under 21 år ävensom äldre barn, som äro invalider.

Följande exempel å verkningarna av systemet ifråga må anföras.

En ogift person, som icke har något barn under sin vårdnad, erhåller koefficienten 1. Om hans nettoinkomst är 500 000 francs erhålles följande skatteuträkning:

| Inkomst: | Skatt: | |
|---|---|---|
| 100 000 (fritt) . . . . . | 0 | francs |
| 100 000 (12 %) . . . . . | 12 000 | » |
| 300 000 (24 %) . . . . . | 72 000 | » |
| Summa | 84 000 | francs |

En gift person med ett barn under sin vårdnad erhåller koefficienten 2,5. Hans nettoinkomst är, liksom i förra exemplet 500 000 francs; delas denna inkomst med 2,5 erhålles ett belopp om 200 000 francs. 100 000 francs härav beskattas ej. Å återstående 100 000 francs blir skatten 12 000 francs. Detta belopp skall multipliceras med 2,5, varvid man alltså erhåller en slutlig skatt om 30 000 francs.

9) Taxes d'apprentissage, som måhända kan översättas med lärlingsskatt. Avkastningen av denna skatt utnyttjas för utbildning av lärlingar m. fl. Skatten drabbar alla, som äro skyldiga erlägga l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Skatten utgick tidigare i regel med 2 ‰ av beloppet av i rörelsen utbetalda löner och arvoden.

10) Les impôts communaux, d. v. s. kommunalskatterna.

Dessa skatter äro till antalet rätt betydande samt av högst skiftande karaktär.

I detta sammanhang torde emellertid vara onödigt att närmare behandla andra kommualskatter än dem, vilka betecknas såsom centimes additionnels och som alltså hava karaktären av en tilläggsdebitering i samband med statsbeskattningen till förmån för kommunerna. Här må emellertid genast anmärkas att denna tilläggsdebitering visserligen i ett par fall klart har denna karaktär men i andra fall är rent fiktiv.

Ytterligare må anmärkas, att en omläggning av dessa skatter är på väg; densamma infördes från och med ingången av år 1946 i Elsass-Lothringen. I 87 departement tillämpades emellertid det gamla systemet ännu år 1947.

Centimes additionels utgå i fyra fall. Sålunda uttages denna kommunalskatt i anslutning till de två alltjämt till franska staten utgående fastighetsskatterna la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties.

Vidare uttagas centimes additionnels i anslutning till två äldre statsskatter, vilka i denna sin egenskap upphävts år 1917 men vilka alltjämt fingeras fortbestå allenast för att tjäna som underlag för de kommunala tilläggsskatterna. Dessa två förutvarande statsskatter äro la contribution mobilière och la contribution des patentes.

La contribution mobilière beräknas i förhållande till den hyra, som vederbörande skattskyldige erlägger. Årligen bestämmes alltjämt det belopp, varmed statsskatten ifråga skall utgå, ehuru, såsom redan anmärkts, något uttagande av denna skatt icke längre ifrågakommer till franska staten. I stället uttages den kommunala tilläggsskatten.

La contribution des patentes hade — och har alltjämt i sin fortlevande form av kommunalskatt — karaktären av en närings-

skatt. Skatten drabbar alla som i Frankrike yrkesmässigt idka handel, industri eller annan näring, de fria yrkena därunder inbegripna; skatten utgår vidare oberoende av vederbörandes nationalitet och skall således erläggas både av fransmän och utlänningar. Fritagna från skatten äro hantverkare, som utöva sin rörelse ensamma eller endast med ett biträde, som ej fyllt 16 år, samt vidare idkare av gruvdrift (vilka i stället drabbas av en annan skatt), tidningsutgivare, konstnärer, lärare, barnmorskor, fiskare, droskägare, som icke äga mera än två vagnar, samt kringvandrande försäljare.

Näringsskatten ifråga uttages i form av två avgifter, en till beloppet fixerad sådan, som dock fastställes till olika belopp för olika yrken, samt en proportionell avgift. Den proportionella avgiften fastställes med hänsyn till hyresvärdet å de lokaler, som nyttjas för verksamhetens bedrivande; däremot tages (sedan 1934) icke hänsyn till hyresvärdet å rörelseidkarens bostad.

### II. Det nya skattesystemet.

En genomgripande omläggning av den franska skattelagstiftningen har, som ovan nämnts, ägt rum från och med den 1 januari 1949. Denna omläggning innebär i princip, att det gamla systemet med ett flertal avkastningsskatter samt därjämte en vid högre inkomst inträdande allmän inkomstskatt har avskaffats. I stället har man övergått till systemet med allenast allmän inkomstskatt. Härvid har emellertid Frankrike närmast anknutit till det engelska systemet, enär den nya franska inkomstskatten består dels av en proportionell skatt å hela inkomsten och dels därutöver av en progressiv tilläggsskatt (surtaxe) å inkomster över ett visst belopp. Beträffande fysiska personer uttages en proportionell skatt å 18 % å den samlade inkomsten samt en progressiv surtaxe, då inkomsten överstiger 120 000 fr. per år. Ifråga om juridiska personer uttages endast en proportionell skatt, där skattesatsen är 24 %, men icke någon tilläggsskatt. Den förutvarande lärlingsskatten är emellertid bibehållen, ehuru skattesatsen ökats från 2 till 4 ‰.

Om sålunda själva principen för beskattningens anordnande blivit väsentligt ändrad, hava emellertid de gamla reglerna för beräkning av inkomst av olika slag i stort sett bibehållits. Den

nya skattelagen består därför i verkligheten dels av ett flertal nya bestämmelser men dels också av en betydande mängd hänvisningar till den gamla Code général des impôts directs — något, som icke precis underlättar för läsaren att sätta sig in i de nya bestämmelsernas innebörd.

En betydelsefull följd av omläggningen är framför allt, att beskattningsorten för de skattskyldiga i fortsättningen blir en och densamma för alla inkomster i det att man icke längre beskattar inkomsterna å den plats, där de förvärvats.

De nya beskattningsreglerna innebära i stort sett följande.

A. Fysiska personer.

Frågan om skattskyldigheten bestämmes helt enkelt med en hänvisning till härom givna regler beträffande envar av de skatter, som nu upphävts. Envar, som tidigare var skattskyldig till någon av dessa skatter, är nu skattskyldig till den proportionella inkomstskatten och eventuellt till den progressiva tilläggsskatten. Familjefadern är i princip skattskyldig för den inkomst, som förvärvas av hans hustru och minderåriga barn.

Vad angår utlänningar samt personer, som icke äga hemvist i Frankrike, äro också reglerna om skattskyldigheten oförändrade, men gälla givetvis nu de nya skatterna.

Ifråga om beskattningsåret har en viktig ändring skett: Skatten uttages nu för det löpande årets inkomst, icke såsom tidigare för inkomsten under det förflutna året.

Härutöver har man i princip — viktiga undantag finnas dock — övergått till att beskatta den *verkliga* nettoinkomsten, d. v. s. vad som återstår av bruttoinkomsten efter avdrag för kostnaderna för inkomstens förvärvande och bibehållande.

Såsom ovan nämnts kommer i fortsättningen all skatt att påföras å en och samma beskattningsort. Om den skattskyldige endast har ett hemvist i Frankrike, så är han skattskyldig där detta hemvist är beläget. Har personen flera hemvist i Frankrike, beskattas han å den plats, där han har sin egentliga bostad. Personer, som äro bosatta utomlands, beskattas å den ort i Frankrike, med vilken de hava sin huvudförbindelse samt i andra hand å den plats, där deras verksamhet utövas.

De olika inkomstslagen äro desamma, som tidigare varit föremål för avkastningsskatterna. Ifråga om inkomstens beräkning i varje särskild inkomstkälla gäller följande.

1) Inkomst av rörelse. — Denna inkomst uträknas enligt de regler, som tidigare gällde i detta avseende, d. v. s. reglerna beträffande les bénéfices industriels et commerciaux. Följaktligen förekommer alltjämt en skönsmässig taxering av vissa fysiska personer. För övriga fall gäller, att varulagret skall upptagas till självkostnadspriset eller till marknadspriset, om detta är lägre. Halvfabrikat upptagas till självkostnadspriset. Uppkommen förlust får alltjämt balanseras under fem år.

2) Inkomst av jordbruk. — I detta fall föreligger alltjämt ett undantag från regeln, att den verkliga inkomsten skall beskattas. Inkomst av jordbruk fastställes nämligen alltjämt schablonmässigt. Man har emellertid frigjort sig från de gamla jordeboksvärdena. I stället skall årsinkomsten årligen fastställas inom de olika distrikten per hektar mark av olika slag, därvid hänsyn skall tagas till avkastningens värde. Alltjämt äger dock jordbrukaren påfordra att i stället få beskattas efter den verkliga inkomsten, men måste då lämna detaljerade uppgifter.

3) Inkomst av tjänst. — Även här gäller, att själva inkomstbeloppet skall fastställas med ledning av förutvarande regler. Emellertid har här tillsvidare ett undantag gjorts från den allmänna regeln om en 18 % proportionell skatt. Arbetsgivarna hava ålagts att betala en skatt av 5 % (stundom 3 %) å utgående löner och arbetstagarna äro därefter tillsvidare i allmänhet befriade från skyldigheten att erlägga proportionell skatt. Däremot kunna de givetvis bliva skattskyldiga till tilläggsskatten. I den mån i vissa undantagsfall den proportionella skatten utgår även av löntagare, verkställes skatteavdrag vid inkomstens utbetalande.

4) Inkomst av fria yrken. — Inkomsten fastställes enligt förut gällande regler. Uppkommen förlust får balanseras under fem år. Den allmänna regeln om att proportionell skatt med 18 % skall uttagas å nettoinkomsten gäller dock endast, då vederbörande har en fast anordning för yrkets utövande. Är så icke fallet verkställes ett schablonmässigt avdrag å bruttoinkomsten med 30 eller 20 %, varefter skatten beräknas å återstående belopp. Beträffande läkare m. fl. gäller alltjämt, att de icke behöva avgiva fullständig deklaration; i stället kan skatten, liksom tidigare, beräknas med ledning av vissa uppgifter och efter hörande av en särskild yrkesnämnd.

5) Inkomst av fastighet. — Därest fastigheten ingår i rörelse,

fritt yrke eller jordbruk, inräknas inkomsten från fastigheten uti inkomsten av rörelsen eller det fria yrket eller jordbruket. I övriga fall beräknas fastighetsinkomsten för sig. I detta fall tillämpas ej längre någon schablonmässig beräkning, utan verkliga inkomsten skall framräknas. Från bruttoinkomsten får avdragas: a) verkliga kostnaderna för reparation och underhåll av fastigheten samt för portvakt, b) ett avdrag, alltjämt schablonmässigt bestämt till 20 % beträffande bostadshus och 5 % i andra fall, motsvarande kostnaderna för försäkring och värdeminskning, c) ränta å gäld. — Uppkommet underskott får balanseras i fem år.

6) Inkomst av kapital. — Då det gäller att beräkna den inkomst, som uppbäres från juridiska personer, hava betydande ändringar ägt rum. Såvitt fråga är om franska juridiska personer har man att vidtaga två åtgärder. Först har man att hos den juridiska personen fastställa vilka belopp, som skola anses som utdelade. Hit räknas all vinst, som inte har reserverats eller överförts till det egna kapitalets konto samt vidare alla belopp, som tillförts aktieägare eller andra delägare och som icke tagits av vinsten. Den av vederbörande juridiska person beslutade utdelningen saknar följaktligen numera betydelse i nu förevarande sammanhang. Det belopp, som myndigheterna fastställa såsom utdelat, fördelas sedan på bolagets olika delägare med ledning av bolagets deklaration. Skulle det belopp, som myndigheterna fastställa hava utgjort utdelning, överstiga den utdelning, som framgår av den juridiska personens deklaration, har den juridiska personen att inom tjugo dagar efter anmodan angiva huru det överskjutande beloppet kommit delägarna till godo. Sker icke detta, blir bolaget självt skyldigt att erlägga skatt för det överskjutande beloppet och i detta fall såväl proportionell skatt med 18 % som också tilläggsskatt. Beträffande utländska juridiska personer har ingen ändring hittills skett, varför de regler tillämpas, som angivits ovan; dock är skattesatsen även här nedsatt till 18 %.

Skatten å utdelning avdrages då utdelningen äger rum.

Ifråga om räntor sker inkomstberäkningen på samma sätt som tidigare, men intet avdrag göres numera för skatten, då räntebetalning äger rum.

Sedan inkomsten fastställts för de olika inkomstkällorna, sammanläggas de olika beloppen. Avdrag får ske för erlagd propor-

tionell skatt samt för lärlingsskatten. Familjeavdrag äro fortfarande medgivna enligt tidigare bestämmelser ifråga om avkastningsskatterna. Ifråga om hänsyn till existensminimum hava särskilda bestämmelser givits beträffande inkomst av tjänst och av fria yrken samt beträffande hantverkare. Skattebeloppet skall reduceras till hälften å den del av inkomsten, som ej överstiger 200 000 fr. Om den uträknade skatten icke överstiger 9 000 fr. uttages densamma icke. Ligger skattebeloppet mellan 9 000 och 27 000 fr. minskas skatten med hälften av det belopp, varmed skatten understiger 27 000 fr.

Tilläggsskatten (surtaxe) beräknas även å sammanlagda inkomsten, ehuru häri inbegripas även vissa inkomster från utlandet, som icke komma att drabbas av den proportionella skatten. Om under ett år uppbäres inkomst, som utgör ersättning för flera års arbete, får denna inkomst liksom tidigare fördelas på flera år. Vid inkomstens beräknande får avdrag ske för erlagd proportionell skatt. På sätt förut nämnts utgår tilläggsskatten först då inkomsten överstiger 120 000 fr. Skattesatsen utgör

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 10 | % | å belopp | mellan | 120 000 | och | 200 000 | fr. |
| 15 | » | » | » | 200 000 | » | 300 000 | » |
| 20 | » | » | » | 300 000 | » | 500 000 | » |
| 25 | » | » | » | 500 000 | » | 800 000 | » |
| 30 | » | » | » | 800 000 | » | 1 200 000 | » |
| 40 | » | » | » | 1 200 000 | » | 2 000 000 | » |
| 50 | » | » | » | 2 000 000 | » | 3 000 000 | » |
| 60 | » | av den del av inkomsten, som överstiger 3 000 000 fr. | | | | | |

B. Juridiska personer.

Skatten å juridiska personer eller bolagsskatten utgår såsom förut nämnts efter en proportionell skattesats om 24 %. Beskattningsorten är den ort, där styrelsen har sitt säte, eller, om sådan ort saknas, den ort, där bolaget har sitt huvudsakliga säte. Vid uträknande av skatten får avdrag ske för den skatt å 18 %, som kan hava erlagts vid källan. Inkomsten beräknas på samma sätt som för fysiska personer. Skatten betalas under löpande år i fyra repriser med preliminär ledning av resultatet under föregående räkenskapsår. Beträffande nystartade företag anses vinsten preliminärt utgöra 10 % å aktiekapitalet.

Skattereformen gäller emellertid endast de statliga skatterna. De kommunala skatterna utgå, åtminstone tillsvidare, efter samma grunder som tidigare. Även taxes d'apprentissage utgår alltjämt, ehuru skattesatsen såsom förut nämnts höjts till 4 ‰.

### III. Avtalets tillämplighet efter skattereformen.

Ingen tvekan lärer kunna råda därom, att efter den genomgripande omläggningen av det franska skattesystemet en revidering bör äga rum av nu gällande dubbelbeskattningsavtal med Frankrike. Det vore ju skäligen orimligt att i ett så betydelsefullt avtal låta kvarstå en uppräkning av franska skatter, vilka icke längre skola utgå i Frankrike; även uppräkningen av de svenska skatterna behöver för övrigt revideras.

Bortsett härifrån, kvarstår emellertid spörsmålet, om och i vad mån det franska avtalet fortfarande är tillämpligt i trots av den nu genomförda franska skattereformen. Härvidlag må erinras om vad som anförts ovan under § 1: Det franska avtalet är icke tillämpligt å andra direkta skatter, som funnits vid avtalets ingående, än dem som uppräknas i avtalet, *men* i den mån nya skatter senare tillkommit blir avtalet tillämpligt även å dessa, därest desamma uppfylla kravet å den definition av direkta skatter, som återfinnes i avtalet. Enligt sagda definition förstås med direkta skatter bl. a. sådana, som utgå direkt å inkomst (netto- eller bruttoinkomst).

Den nya inkomstskatten och den nya tilläggsskatten utgå direkt å inkomst; de göra det till och med i högre grad än de gamla skatterna, enär området för den schablonartade taxeringen av ansedd inkomst begränsats genom reformen.

Håller man sig till avfattningen av slutprot. p. 1, vari talas om likvärdigheten av de i avtalet omnämnda franska och svenska direkta skatterna, kan också konstateras, att de nya franska skatterna äro likvärdiga med de svenska i än högre grad än fallet var före skattereformen. Denna reform innebär ju nämligen att Frankrike övergår till ett system med allmän inkomstskatt, d. v. s. till det system, som sedan länge tillämpats i Sverige.

Med hänsyn till anförda förhållanden måste därför antagas, att det franska avtalet numera är tillämpligt å de nya franska skatterna, d. v. s. å inkomstskatten och tilläggsskatten.

Beträffande taxes d'apprentissage finnes denna, som dock utgick vid tiden för avtalets ingående, icke omnämnd i avtalet, som sålunda aldrig varit tillämpligt därå. Följaktligen kan avtalet ej heller vara tillämpligt å denna även efter skattereformen utgående skatt.

Vad angår de franska kommunalskatterna har uttalats,[1] att dessa skatter lämnats utom avtalets giltighetsområde. Denna uppfattning är dock uppenbarligen felaktig.

Enligt art. 1, § 2, i avtalet gäller detsamma även sådana direkta skatter å inkomst, som utgå för »provinsers, departements eller kommuners räkning», varjämte uttryckligen uttalas, att detta gäller även om skatterna utgå i form av »centimes additionnels». Med hänsyn härtill är tydligt, att avtalet äger tillämpning å de franska kommunalskatter, som utgått och utgå i form av centimes additionnels, i den mån skatterna ifråga kunna hänföras till gruppen direkta skatter. Så är utan tvekan fallet beträffande de två kommunalskatter, som utgå i anslutning till la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties; så har ock avtalet tillämpats i Frankrike.

De två andra förut omnämnda kommunalskatterna, la contribution mobilière och la contribution des patentes torde däremot näppeligen kunna betecknas såsom direkta skatter. Desamma utgå ju ej heller längre utan ligga blott till grund för kommunalskatternas beräknande och de äro, naturligt nog, icke omnämnda i avtalet. Följaktligen måste antagas att les centimes additionnels, som uttagas å de sistnämnda två fingerade statsskatterna, i princip icke äro inbegripna under avtalet. Detta antagande bestyrkes av punkt 5 i protokollet till avtalet, vari avtalet för ett speciellt fall göres tillämpligt å la contribution des patentes. I denna punkt uttalas, att »ehuru detta avtal endast tillämpas å direkta skatter å inkomst och förmögenhet» skola ändock svenska företag, som utöva sjöfart eller luftfart, under vissa förutsättningar (se härom nedan under Kap. 5, § 5) vara fritagna från den franska »patentskatten».

[1] EKENBERG i Sv.Sk.T. 1938, sid. 136.

## § 8. Ungerska avtalet.

Art. 2 i detta avtal innehåller följande exemplifiering å ungerska skatter, som avtalet avser:

a) Fastighetsskatt.
b) Skatt å bebyggda fastigheter.
c) Skatt å inkomst av industri och handel.
d) Bolågsskatt och tantiemskatt.
e) Inkomstskatt.
f) Förmögenhetsskatt.

Under dessa uppräknade skatter innefattas även till desamma anknutna tilläggsskatter samt »avgifter, som avse beskattning av utdelningar och obligationsräntor och som enligt ungersk lagstiftning hänföras till avgifter».

I slutprot. p. 4 uttalas ytterligare, att såsom direkta skatter anses *icke* värdestegringsskatter, omsättningsskatter, skatter å samfärdsel eller förbrukning, särskilda skatter å vinst å lotterier och spel, arvs- och gåvoskatter samt ej heller i Sverige utgående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter eller motsvarande i Ungern utgående skatter.

Enligt art. 10 i avtalet medför avtalet icke någon inskränkning i vardera statens rätt att uttaga skatt å utdelningar eller obligationsräntor genom avdrag (vid källan).

Sedan avtalet med Ungern träffades har den ungerska skattelagstiftningen vid olika tidpunkter ändrats och arbetet med beskattningens ordnande och lagstiftningens anpassande därefter pågår alltjämt.

För närvarande (hösten 1948) kan man räkna med följande olika skatter:

1) Jordbruksskatt (ovan kallad fastighetsskatt).
2) Tilläggsskatt å jordbruk.
3) Skatt å boningshus (motsvarande vad i avtalet kallats »skatt å bebyggda fastigheter»).
4) Tilläggsskatt å boningshus.
5) Lönskatt.
6) Tilläggsskatt å lön.
7) Inkomstskatt.
8) Tantiemskatt.
9) Bolagsskatt.

10) Extra bolagsskatt.
11) Förmögenhetsskatt.
Härtill komma två engångsskatter:
12) Engångsskatt å förmögenhet.
13) Skatt å förmögenhetsökning.

1) Jordbruksskatt. — Skatten utgår för odlingsbar mark, vare sig densamma odlas eller icke. Annan mark drabbas icke av skatten, följaktligen ej heller bebyggda tomter. Till grund för skatteberäkningen ligger den uppskattade årsinkomsten av marken, vilken inkomst emellertid fastställts en gång för alla i särskilda längder (kataster). Dessa längder hava upprättats för åtskilliga år sedan; värdet är angivet i kronor, som var Ungerns myntslag före det första världskriget. Med hänsyn till rådande ekonomiska förhållanden erlägges skatten in natura, i första hand genom leverans av vete, annars genom leverans av andra naturaprodukter, som kunna förvaras längre tid.

Skattskyldigheten åvilar ägaren, men övergår å arrendatorn om marken är utarrenderad; arrendatorn får emellertid avdraga den erlagda jordbruksskatten å det arrende, jordägaren uppbär. Skattesatsen är för närvarande 4 kg vete per varje krona av den fastställda årsinkomsten.

2) Tilläggsskatt å jordbruk. — Skatten drabbar jordbrukare under förutsättning att deras mark omfattar viss större areal samt lämnar en nettoinkomst, som är högre än 150 ungerska kronor. Skattesatsen är progressiv och stiger från 1,20 kg vete upp till 4 kg vete per krona.

3) Skatt å boningshus. — Skatten drabbar boningshus och andra byggnader av varaktig natur, vare sig byggnaderna ligga på landsbygden eller i städer eller andra samhällen. Skatteberäkningen är något invecklad, alltjämt beroende å det ekonomiska läget. Som utgångspunkt tages 1939 års hyresvärde, vilket hyresvärde tredubblas. Det hyresvärde, som sedan ligger till grund för skatteberäkningen, utgör viss procent av 1939 års tredubblade hyresvärde. Procentsatsen varierar med hänsyn till antalet rum och antalet däri boende personer; sålunda är det till grund för skatteberäkningen liggande hyresvärdet 40 % av 1939 års tredubblade hyresvärde då fråga är om en- och tvårumslägenheter, 50 % beträffande trerumslägenheter och 75 % ifråga om affärslägenheter. För hus, som uppförts efter år 1939, fastställes

hyresvärdet i sista hand av myndigheterna. Från det fastställda hyresvärdet må avdragas kostnaderna för av det allmänna tillhandahållna nyttigheter såsom vattenavgifter m. m.; detta avdrag kan förvandlas till ett schablonmässigt avdrag om 10 %.

Sedan man framkommit till det hyresvärde, varå skatten skall beräknas, uttages skatten med 65 eller 85 % efter följande grunder: 65 % erlägges för den del av det slutligen fastställda hyresvärdet, som icke överstiger 40 % av 1939 års tredubblade hyresvärde, samt 85 % för återstående del av hyresvärdet.

Ifråga om mindre boningshus tillämpas dock en enklare, schablonmässig beräkning.

Skattskyldigheten åligger husets ägare men övergår å hyresgästen, därest uthyrning ägt rum.

4) Tilläggsskatt å boningshus. — Denna skatt utgår med viss procent av skatten å boningshus, varierande från 10 till 80 %. Skatten ifråga utgår dock icke efter den 1 april 1949.

5) Lönskatt. — Denna skatt är, såsom framgår av namnet, en skatt å utbetalda löner. Skattskyldigheten åligger emellertid icke löntagaren utan arbetsgivaren. Skattesatsen är i regel 20 %.

Skatten uttages även om lönen av någon anledning icke utbetalas samt utgår även för naturaförmåner.

6) Tilläggsskatt å lön. — I motsats till lönskatten är tilläggsskatten en skatt, som åvilar löntagaren själv. Det är alltså han och icke arbetsgivaren som skall erlägga denna skatt. Skattskyldighet inträder då lönen per månad (från en eller flera arbetsgivare tillhopa) överstiger 1 500 forinter; detta skattefria belopp ökar emellertid med i stort sett 100 forinter för varje barn. Skatteskalan är progressiv och stiger från 15 till 50 % allteftersom löneinkomsten ökar.

Tilläggsskatten uttages genom avdrag å lönen, vilket avdrag skall verkställas av arbetsgivaren.

7) Inkomstskatt. — Följande inkomstslag drabbas av denna skatt:

a) Inkomst av rörelse, som bedrives i Ungern, samt av fria yrken, utövade i Ungern. Med avseende härå märkes, att inkomsten beskattas vare sig rörelsen bedrives från ett fast driftställe eller ej.

b) Inkomst å utarrendering av jordbruksegendom belägen i Ungern med en beräknad årlig avkastning om 100 ungerska kronor.

c) Inkomst av livränta, med undantag för livräntor, som grundats å tjänsteavtal. Skatten utgår i detta fall även om livräntetagaren är bosatt utomlands.

d) Inkomst av royalty och genom periodiskt understöd.

e) Inkomst å uthyrning av butiker, gruvor m. m. som icke drabbas av skatterna å jordbruk eller boningshus.

f) Inkomst av tjänst, då inkomsten uppbäres direkt från utlandet.

g) Inkomster av annat slag än ovan sagts. Till denna grupp hör även royalty, som utbetalas från Ungern; detta belopp beskattas alltså i Ungern.

Befriade från inkomstskatt äro juridiska personer, som äro underkastade bolagsskatten, löntagare, vilkas löner äro underkastade tilläggsskatten å lön, ägare eller innehavare av fastigheter, som äro underkastade jordbruksskatten eller skatten å boningshus, inkomsttagare, som drabbas av tantiemskatt, till den del inkomsten hemfaller under sistnämnda skatt, samt de som uppbära utdelning eller räntor. I övrigt beskattas varje fysisk person, som uppbär inkomst från ovan angivna inkomstkällor i Ungern.

Ifråga om inkomstskattens påförande har man i Ungern tillsvidare måst uppgiva tanken att beskatta den verkliga nettovinsten; anledningarna härtill äro flera, främst kanske svårigheten att framkomma till den verkliga nettoinkomsten med hänsyn till inflationen och penningvärdets fall. Man använder i stället andra metoder för att framkomma till en uppskattad inkomst. Den vanligaste är att som utgångspunkt för beskattningen taga *bruttoinkomsten*. I detta fall fastställes skattebeloppet enligt endera av tre olika metoder: Genom individuell taxering, genom att beskatta en näringssammanslutning för alla medlemmarnas inkomster samt genom att fastställa ett gemensamt skattebelopp för alla som tillhöra en viss näringsgren och låta näringsgrenens representanter fördela skattebeloppet på medlemmarna. I sådana fall, då en näringsorganisation beskattas för alla medlemmarnas inkomster, har organisationen att inleverera beloppet till statsskatten; om någon medlem icke betalar sin andel få de övriga medlemmarna betala även hans skatt. Den andra metoden — då ett gemensamt

belopp fastställes för alla, som tillhöra en viss näringsorganisation samt organisationen får fördela beloppet — medför däremot icke något kollektivt ansvar för de olika medlemmarnas skatt utan var och en erlägger endast den skatt, som påförts honom.

Två andra beskattningsmetoder äro emellertid även i bruk. Handelsresande, som arbeta utom riket, samt kringvandrande försäljare erlägga en fix avgift. Inkomst genom utarrendering eller uthyrning av mark beskattas med utgångspunkt från det en gång för alla bestämda värdet av årsavkastningen.

I övriga fall, då alltså bruttoinkomsten ligger till grund för taxeringen, tillämpar man det gamla systemet med »klassbeskattning». Alltefter en persons yrke, inkomster, levnadskostnader o. dyl. placeras personen i en särskild klass av skattebetalare och har att betala den skatt, som i förväg är fastställd för skattskyldiga tillhörande denna klass; de skattskyldiga fördelas i trettio sådana klasser.

Tidigare utgick även en särskild tilläggsskatt å inkomst, som drabbade fysiska personer med en inkomst överstigande 1 500 forinter i månaden. Skatten utgick å inkomst av rörelse och fria yrken men även å inkomst av fastighet samt å inkomst av kapital och av royalty; inkomst av lön på grund av tjänsteavtal föll däremot utanför den skattepliktiga inkomsten.

Denna skatt var — i motsats till den vanliga inkomstskatten — avsedd att vara en verklig skatt å nettoinkomsten; alltså vad som återstår av bruttoinkomsten efter avdrag för omkostnaderna för inkomstens förvärvande och bibehållande.

Skattesatsen började med 15 % å en beskattningsbar månatlig merinkomst av högst 500 forinter och steg upp till 70 % å den del av merinkomsten, som överstiger 6 000 forinter.

I nu angivna inkomstläge (en månatlig inkomst överstigande 1 500 forinter) förelåg skyldighet att avgiva självdeklaration.

Från och med den 1 januari 1949 har emellertid denna skatt inarbetats i den allmänna inkomstskatten.

8) Tantiemskatt. — Till grund för beräkningen av denna skatt ligga de belopp, som utbetalas till styrelseledamöter i bolag och ekonomiska föreningar, likvidatorer i dylika företag m. fl. Skatten utgår med ett belopp, som motsvarar 65 % av utbetalningen ifråga. 40 av dessa 65 % erläggas av bolaget,

medan den som uppbär beloppet får betala återstoden, d. v. s. 25 % av det uppburna beloppet.

9) Bolagsskatt. — Denna skatt drabbar bolag av olika slag och ekonomiska föreningar. Skatten beräknas i allmänhet å *bruttoinkomsten* och skattesatsen varierar då från 0,5 till 8 %. Skatten å försäkringsbolag beräknas däremot med hänsyn till beloppet av inbetalda premier. Järnvägsbolag och vissa andra bolag samt ekonomiska föreningar erlägga bolagsskatt med 0,5 % av det egna kapitalet. Undantagsvis kan även bolagsskatten uttagas med ett klumpbelopp av en näringsorganisation, vars medlemmar då äro solidariskt ansvariga för skattebeloppet; även förekommer, att ett sammanlagt klumpbelopp fastställes för alla medlemmar av en näringsorganisation, vilket belopp organisationen får fördela å medlemmarna, dock utan någon solidarisk betalningsskyldighet för dessa. Bolagsskatten utgår oberoende av om bolagets verksamhet gått med vinst eller förlust.

10) Extra bolagsskatt. — Denna skatt utgår å den verkliga nettovinsten hos sådana juridiska personer, som äro skyldiga erlägga bolagsskatt. Skattskyldighet inträder, då nettovinsten under beskattningsåret överstiger 5 % av det egna kapitalet. Skattesatsen utgör 30 % av den del av vinsten, som överstiger 5 %, men icke uppgår till 10 % av det egna kapitalet, skattesatsen är 40 % av den del av vinsten, som överstiger 10 % men ej uppgår till 15 % av kapitalet, och skattesatsen är 50 % av återstående vinst.

11) Förmögenhetsskatt. — Skattskyldighet åvilar i Ungern bosatta personer beträffande all deras förmögenhet. Utomlands bosatta personer äro även skattskyldiga, dock endast för förmögenhet, nedlagd i Ungern. Även bolag äro skattskyldiga till förmögenhetsskatt.

Ingen förmögenhetsskatt utgår om icke förmögenheten överstiger 20 000 forinter.

Skatten beräknas å nettoförmögenheten, d. v. s. från bruttoförmögenheten får avdrag ske för alla skulder. Beträffande bolag anses dock förmögenheten bestå i det egna kapitalet, varmed förstås summan av aktiekapitalet och av öppna eller dolda reserver.

Skattesatsen för fysiska personer börjar vid förmögenhet mellan 20 000 och 25 000 forinter med 0,4 à 0,5 % (i verkligheten

är här fixerat ett belopp om 100 forinter) och stiger till 3 % å den del av förmögenheten, som överstiger 20 miljoner forinter.

Skatteskalan för juridiska personer börjar med 0,6 % av det egna kapitalet, då detsamma ej uppgår till 500 000 forinter; samt slutar med 1 % å den del av kapitalet, som överstiger 5 miljoner forinter.

12) Engångsskatt å förmögenhet. — Engångsskatten drabbar såväl fysiska personer som bolag, vilkas förmögenhet översteg 75 000 forinter per den 1 januari 1947. Skattesatsen är lägst 6, högst 25 % för fysiska personer, lägst 10, högst 25 % för bolag.

13) Skatt å förmögenhetsökning. — Skatt drabbar samma personer, som hava att erlägga engångsskatt å förmögenhet, under förutsättning att en förmögenhetsökning av mer än 50 000 forinter inträtt under tiden från den 31 december 1939 till den 1 januari 1947. Vid denna jämförelse skall förmögenhetsvärdet per den 31 december 1939 fyrdubblas.

Skattesatsen är 25 %, då förmögenhetsökningen icke överstiger 100 000 forinter och stiger till 7,5 % om ökningen överstiger 3 miljoner forinter.

---

På sätt ovan lämnade översikt utvisar föreligger en betydande skillnad mellan de skatteslag, som angivas i avtalet, och de skatter, som numera verkligen utgå i Ungern. Samtliga nu utgående skatter äro dock att hänföra till gruppen direkta skatter, och enligt den allmänna definitionen i avtalet art. 2 få därför även de nya skatterna anses inbegripna under avtalet.

Avtalet gäller, såsom förut framhållits, även kommunala skatter, i den mån dessa äro att anse såsom direkta skatter.

## § 9. Isländska avtalet.

Detta synnerligen kortfattade avtal angiver icke vilka skatter, som inbegripas under detsamma. Ingressen angiver endast att avtalets ändamål är att undvika »dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet»; i art. 1 talas likaledes allenast om »dubbelbeskattning av inkomst eller förmögenhet». Utav avtalets innehåll i övrigt synes dock framgå, att avtalet endast avser di-

rekta skatter å inkomst och förmögenhet. Källskatt (kupongskatt), som uttages å inkomst av kapital, är emellertid icke inbegripen under avtalet enligt uttryckligt stadgande i art. 3.

Då intet annat förbehåll gjorts, måste den allmänna avfattningen utav avtalet innebära, att detsamma gäller beträffande både statliga skatter och kommunala sådana.

De isländska statsskatter, som här ifrågakomma, äro följande:

1) Inkomstskatten.
2) Förmögenhetsskatten.
3) Fastighetsskatten.

1) Inkomstskatten. — Denna skatt är uppdelad å två: En skatt å fysiska personers inkomst samt en skatt å juridiska personers inkomst.

Skatten beräknas i princip å nettoinkomsten, d. v. s. å vad som återstår av bruttoinkomsten efter avdrag för havda omkostnader. Härutöver äro bl. a. följande allmänna avdrag å nettoinkomsten medgivna för *fysiska personer:*

a) För statlig pensionsavgift för den skattskyldige och hans hustru, för andra författningsenligt åliggande pensionsavgifter samt för försäkringspremier, därest den skattskyldige icke är lagligen förpliktad att inköpa livränta för sig och sin hustru; sistnämnda avdrag får dock icke överstiga 1 000 isländska kronor.

b) För sjukkasseavgifter, dock högst med 5 % av nettoinkomsten, samt, ifråga om personer som icke äro sjukförsäkrade, för sjukhuskostnader och andra större utgifter på grund av sjukdom.

c) För ränta å gäld.

d) För erlagd förmögenhetsskatt.

Fysiska personer, som bedriva fiske, äga också avdraga det belopp, som av dem avsättes till förnyelsefond, dock högst $^1/_3$ av nettovinsten.

Härjämte är medgivet ett avdrag med 900 kronor för den skattskyldige själv och lika mycket för hans hustru samt med 600 kronor (i Reykjavik 700 kronor) för varje barn under 16 år och för varje släkting, som den skattskyldige är pliktig underhålla.

Ifråga om *aktiebolag* föreligger rätt för dessa att från nettoinkomsten avdraga 5 % av bolagets inbetalda aktiekapital. Däremot får verkställd utdelning icke avdragas från nettovinsten. Den s. k. dubbelbeskattningen av bolags vinst, d. v. s. beskattningen härav

först hos bolaget samt sedan hos aktieägarna i den mån vinsten utdelas, begränsas alltså i Island till de fall, då utdelningen överstiger 5 % av aktiekapitalet.

Den del av årsvinsten, som ett bolag eller en kooperativ förening överför till reservfonden, får avdragas från den skattepliktiga inkomsten; dock får detta avdrag icke överstiga $^1/_3$ av nettovinsten ifråga om kooperativa föreningar och bolag, som driva fiskerirörelse, samt $^1/_5$ av nettovinsten ifråga om andra bolag.

Inkomstskatten är progressiv. Skatteskalan börjar vid 1 % å en beskattningsbar inkomst om högst 1 000 isländska kronor och stiger sedan med 1 % för varje ytterligare inkomstbelopp om 1 000 kronor så att å det tionde tusendet av inkomsten skattesatsen utgör 10 %. Då inkomsten överstiger 10 000 kronor stiger skattesatsen långsammare upp till 22 %, som utgår å den del av inkomsten, som överstiger 50 000 kronor. Denna skatteskala tillämpas beträffande såväl fysiska som juridiska personer, ehuru bolag dock aldrig få erlägga mindre belopp i skatt än som motsvarar 5 % av deras beskattningsbara inkomst. Kooperativa föreningar betala emellertid städse en fix skatt om 8 % av den beskattningsbara inkomsten.

Då penningvärdet faller och som följd därav löner och priser stiga påverkar detta städse en progressiv beskattning i så måtto, att progressionen ingriper tidigare än förut och att därigenom beskattningen faktiskt skärpes. För att förhindra detta har man på Island vidtagit särskilda åtgärder. Vid tillämpningen av den progressiva skalan går man nämligen så till väga, att den beskattningsbara inkomsten reduceras till förkrigsnivå (levnadskostnadsindex för tiden januari—mars 1939) och den därå belöpande progressiva skatten uträknas; därefter ökas det sålunda erhållna skattebeloppet lika mycket, som levnadskostnaderna stigit sedan januari—mars 1939. — *Exempel:* Antag att levnadskostnadsindex var 100 år 1939 och nu är 300. Om en person har en beskattningsbar inkomst å 9 000 kronor, framräknas den progressiva skatten å en inkomst av 3 000 kronor. Det sålunda erhållna skattebeloppet multipliceras därefter med 3.

Förutom den ordinarie inkomstskatten uttagas emellertid två tilläggsskatter å inkomst. Den ena av dessa benämnes visserligen krigsvinstskatt men utgör icke desto mindre en permanent skatt,

som utgår sedan år 1942. Skattskyldighet inträder, då inkomsten överstiger 45 000 isländska kronor. Skatten utgår med 3 % av inkomst mellan 45 000 och 60 000 kronor, med 6 % av inkomst mellan 60 000 och 75 000 kronor, med 10 % av inkomst mellan 75 000 och 100 000 kronor samt stiger upp till 68 % av den del av inkomsten, som överstiger 200 000 kronor. — Den andra tilläggsskatten beslutas årligen men har utgått oförändrad sedan år 1945. Denna tilläggsskatt utgår så snart inkomsten överstiger 8 000 kronor. Skatten utgör 2 % av inkomst mellan 8 000 och 9 000 kronor, 4 % av inkomst mellan 9 000 och 10 000 kronor, 5 % av inkomst mellan 10 000 och 12 000 kronor samt stiger upp till 12 % å inkomst mellan 40 000 och 100 000 kronor. Därefter sjunker skattesatsen till 10 % å inkomst mellan 100 000 och 125 000 kronor, 7 % å inkomst mellan 125 000 och 150 000 kronor samt 5 % å inkomst mellan 150 000 och 200 000 kronor; å inkomst över sistnämnda belopp utgår icke nu ifrågavarande tilläggsskatt.

En sammanslagning av skattesatserna för nu berörda två tilläggsskatter giver följande skatteskala — bortsett från den ordinarie inkomstskatten, som i förevarande inkomstskikt utgår med 21 % för inkomst under 50 000 kronor och med 22 % för högre inkomst — för inkomster över 45 000 kronor.

| Inkomstskikt | Skatteprocent |
|---|---|
| 45 000— 60 000 | 15 (3+12) |
| 60 000— 75 000 | 18 (6+12) |
| 75 000—100 000 | 22 (10+12) |
| 100 000—125 000 | 30 (20+10) |
| 125 000—150 000 | 37 (30+7) |
| 150 000—175 000 | 47 (42+5) |
| 175 000—200 000 | 60 (55+5) |
| över 200 000 | 68 (68+0) |

2) Förmögenhetsskatten är likaledes progressiv. Densamma begynner utgå då förmögenheten uppgår till ett värde av 10 000 isländska kronor. Skattesatsen utgör 1 ‰ av de första 15 000 kronorna, 2 ‰ av nästa 15 000 kronor o. s. v. upp till 10 ‰ av den del av förmögenheten, som överstiger 1 000 000 kronor. Skattesatsen har emellertid stundom temporärt ökats; för åren 1945—1949 var förhöjningen 50 %.

3) Fastighetsskatten utgår med viss promille av fas-

tigheternas uppskattade värde; dylik uppskattning, fastighetstaxering, äger rum en gång om året. Skatten utgör 3 ‰ av markvärdet och 1,5 ‰ av byggnadsvärdet.

*Kommunalskatterna* hava karaktären av en proportionell inkomstskatt.

Ifråga om utlänningar, som förvärva inkomst genom arbete på Island, har i särskild ordning stadgats, att arbetsgivaren — eller arbetsgivarna (därest de äro flera) — skall erlägga den skatt, som åvilar arbetstagaren. Arbetsgivaren äger emellertid att såsom gottgörelse härför avdraga viss procent av den avlöning, som tillkommer arbetstagaren; detta avdrag utgör högst 20 % ifråga om ogift arbetstagare och högst 15 % beträffande gift sådan. Sedan skatten slutligen blivit bestämd, skall arbetsgivare, som innehållit större belopp än som motsvarar skatten, återbetala det överskjutande beloppet.

## § 10. Amerikanska avtalet.

Dubbelbeskattningsavtalet med Amerika är så till vida likartat med det franska avtalet, att avtalet enligt art. I gäller vissa bestämda, uppräknade skatter. Emellertid innehåller avtalet dessutom ett uttalande av innehåll, att avtalet också skall tillämpas å alla andra skatter och tilläggsskatter, som av någon av de två staterna efter undertecknande av avtalet påläggas enligt i huvudsak samma grunder som de uppräknade skatterna.

Vidare måste uppmärksammas, att avtalet endast gäller de federala skatterna i Amerika, d. v. s. de skatter, som utgå till förbundsstaten, *icke* de skatter, som uttagas av delstaterna och ej heller de amerikanska kommunalskatterna. I proposition nr 267 till 1939 års riksdag påpekades detta förhållande, men departementschefen framhöll samtidigt, att beskattning i Förenta Staterna till delstat och kommun väsentligen förekommer endast i de fall, då inkomsterna härröra från delstatens eller kommunens område, varför dubbelbeskattning endast rent undantagsvis behöver befaras, därest, såsom fallet är enligt avtalet, beskattningen väsentligen förbehålles källstaten. Det har ansetts, att till följd därav en faktisk reciprocitet skulle komma att föreligga i huvudsak. — I verkligheten har detta antagande icke hållit streck, enär vissa delstater börjat uttaga skatter, som drabba svenska

intressenter och varigenom en dubbelbeskattning ånyo uppkommit.

De amerikanska skatter, vilka avtalet enligt sin ordalydelse avser, äro följande:

1) The federal income taxes, däri inbegripna surtaxes och excess-profits taxes (inkomstskatter till förbundsstaten, med inbegripande av tilläggsskatter och skatter å inkomstökning).

2) The federal capital stock tax (bolagsskatten till förbundsstaten).

Av de sålunda angivna skatterna hava emellertid excess profits taxes och the federal capital stock tax numera blivit upphävda. De federala skatterna äro därefter i huvudsak endast två, *normal tax,* d. v. s. en proportionell inkomstskatt, samt *surtax,* d. v. s. en progressiv tilläggsskatt. Dessa två skatter uttagas både av fysiska och juridiska personer; för de sistnämndas del tillkomma dock även en del specialskatter.

Vid en redogörelse för de två först omförmälda skatterna synes lämpligast att var för sig behandla beskattningen av fysiska personer och av juridiska personer.

I. Fysiska personer.

Dessa drabbas, såsom redan nämnts, av två skatter, normal tax och surtax.

Skattesatsen är 3 % ifråga om normal tax.

Beträffande surtax föreligger en starkt progressiv skala, varå följande exempel må givas:

| Beskattningsbar inkomst ej över 2 000 drs | | | Surtax utgår med 17 % av inkomsten | | |
|---|---|---|---|---|---|
| över | 2 000 drs | men ej över 4 000 drs | 340 drs | plus 19 % av bel. över | 2 000 drs |
| » | 4 000 » | » » » 6 000 » | 720 » | » 23 % » » » | 4 000 drs |
| » | 6 000 » | » » » 8 000 » | 1 180 » | » 27 % » » » | 6 000 drs |
| » | 8 000 » | » » » 10 000 » | 1 720 » | » 31 % » » » | 8 000 drs |
| » | 10 000 » | » » » 12 000 » | 2 340 » | » 35 % » » » | 10 000 drs |
| » | 12 000 » | » » » 14 000 » | 3 040 » | » 40 % » » » | 12 000 drs |
| | | o. s. v. i stigande skala; högsta skattesatsen bliver | | | |
| » | 200 000 » | » » » | 150 820 » | » 88 % av bel. över | 200 000 drs |

Emellertid har tid efter annan medgivits en viss nedsättning av de skattebelopp, som skulle utgå om nu återgivna skatteskala tillämpades oförändrad. Enligt 1948 års Revenue Act gäller sålunda en reduktionsregel, som tager sikte å det sammanlagda beloppet av normal tax och surtax:

a) Om detta sammanlagda skattebelopp utgör 400 dollars eller mindre, reduceras skattebeloppet ifråga med 17 %.

b) Om det sammanlagda skattebeloppet överstiger 400 men icke 100 000 dollars, reduceras skattebeloppet med *dels* 68 dollars (= 17 % av 400 dollars) och *dels* 12 % av den del av skattebeloppet, som överstiger 400 dollars.

c) Om det sammanlagda skattebeloppet överstiger 100 000 dollars, reduceras skattebeloppet med *dels* 12 020 dollars (= 17 % av 400 dollars + 12 % av 99 600 dollars) och *dels* 9,75 % av den del av skattebeloppet, som överstiger 100 000 dollars.

Dessutom är föreskrivet, att summan av normal tax och surtax aldrig får överstiga 77 % av nettoinkomsten.

Än vidare medgives numera beträffande äkta makar, att deras inkomster må vid beskattningen uppdelas dem emellan. Detta betyder, i korthet uttryckt, att om den gemensamma inkomsten efter medgivna avdrag är 10 000 dollars, skatten uträknas å en inkomst av 5 000 dollars, varefter det sålunda erhållna skattebeloppet fördubblas. Därigenom begränsas givetvis progressionens inverkan å makars inkomst. Det anmärkes, att dylik uppdelning får ske även om allenast ena maken har inkomst.

Ifråga om skattskyldigheten beträffande båda skatterna, normal tax och surtax, gäller följande.

Amerikanska medborgare, bosatta i Förenta Staterna, äro skattskyldiga för all sin inkomst, vare sig densamma förvärvats i Förenta Staterna eller i annat land.

Denna obegränsade skattskyldighet gäller i princip även amerikanska medborgare, som äro bosatta utanför Förenta Staterna. Har emellertid en amerikansk medborgare varit bosatt utanför Förenta Staterna under hela beskattningsåret, är han befriad från skattskyldighet i Förenta Staterna för sådan inkomst *av tjänst,* som förvärvats från annat land.

Icke amerikanska medborgare, bosatta i Förenta Staterna äro där skattskyldiga för all sin inkomst, varifrån den än härflyter.

Icke amerikanska medborgare, som icke äro bosatta i Förenta Staterna, äro skattskyldiga allenast för sådan inkomst, som härflyter från inkomstkällor i Förenta Staterna. Man skiljer emellertid härvidlag mellan tre olika fall:

1) Vederbörande har icke utövat rörelse eller näring i Förenta Staterna under någon del av beskattningsåret och hans beskatt-

ningsbara inkomst från olika inkomstkällor i Förenta Staterna överstiger icke 15 400 dollars.[1] Dessa personer hava att i Förenta Staterna erlägga skatt allenast för inkomst av vissa fasta inkomstkällor i Förenta Staterna, vilka inkomstkällor giva periodiskt återkommande utbetalningar, såsom räntor (dock ej å banktillgodohavanden), royalties, aktieutdelningar m. m. Skatten utgår med 30 %, inkluderande både normal tax och surtax, och inga avdrag äro medgivna. Ifråga om personer, bosatta i Canada, är dock avdraget endast 15 %, detta såsom följd av ett dubbelbeskattningsavtal mellan Förenta Staterna och Canada. Beträffande personer, bosatta i Storbritannien, är avdraget likaledes i regel 15 %, men dessa personer äro helt befriade från skattskyldighet i Förenta Staterna för därifrån uppburna räntebelopp; även här föreligger dubbelbeskattningsavtal. Såsom följd av det svenska dubbelbeskattningsavtalet gäller slutligen, att i Sverige bosatta personer endast erlägga 10 % i skatt, då fråga är om utdelning å aktier, men eljest den fulla skattesatsen om 30 %. Skatten ifråga avdrages vid källan, d. v. s. skattebeloppet innehålles av den, som utbetalar utdelning, ränta o. s. v. — Skattskyldigheten omfattar emellertid *icke* realisationsvinster, ehuru amerikanska medborgare och i Förenta Staterna bosatta utlänningar äro skattskyldiga även för sådan vinst. Anledningen härtill är, att man velat undvika, att utlänningarna skulle försälja sina amerikanska tillgångar utanför Förenta Staterna.[2]

2) Vederbörande har icke drivit rörelse eller näring i Förenta Staterna under någon del av beskattningsåret men hans beskattningsbara inkomst från olika inkomstkällor i Förenta Staterna överstiger 15 400 dollars. Även dessa personer hava i Förenta Staterna att erlägga skatt allenast för samma bestämda periodiska inkomster, som angivits ovan under 1). De skola emellertid erlägga skatt efter samma skattesatser som i Förenta Sta-

[1] Gränsdragningen vid beloppet 15 400 dollars skedde då bestämmelsen infördes genom 1942 års Revenue Act, därför att med dåvarande skattesatser började skatterna för en amerikansk medborgare eller i Förenta Staterna bosatt person att överstiga 30 % av inkomsten, då inkomsten översteg 15 400 dollars; man ville givetvis icke, att utlänningar, bosatta utanför Förenta Staterna, skulle kunna drabbas av lägre skatter än amerikanska medborgare eller i Förenta Staterna bosatta personer. Numera ligger emellertid denna gräns närmare 20 000 dollars. — Jfr STANLEY, sid. 289.

[2] Jfr STANLEY, sid. 288. — Förslag föreligger dock för närvarande (mars 1949), att dylik realisationsvinst skall beskattas, därest densamma förvärvats under tillfällig vistelse i Förenta Staterna.

terna bosatta personer och denna skatt översteg tidigare i nu berörda inkomstläge alltid 30 %. Sistnämnda belopp, 30 %, innehålles alltjämt av den som utbetalar utdelning, ränta etc., men den skattskyldige måste i detta fall avgiva särskild deklaration samt sedan erlägga den del av skattebeloppet, som eventuellt överstiger 30 % av det uppburna beloppet. I detta fall medgives *dels* de vanliga avdragen för skuldräntor, skatter o. dyl. och *dels* ett personligt avdrag, men endast ett fast sådant med 500 dollars, oberoende av antalet familjemedlemmar. — Beträffande i Canada och England bosatta personer gäller dock, att dessa, på grund av dubbelbeskattningsavtalen, aldrig drabbas av högre skatt än 15 %, oberoende av inkomstens storlek; att i England bosatta personer dessutom som regel icke erlägger skatt för ränteinkomst från Förenta Staterna har förut påpekats. I Sverige bosatta personer drabbas icke av nu berörda, högre skatt, varjämte gäller att å utdelning av aktier är skattesatsen städse 10 %. Ej heller i detta fall föreligger skattskyldighet för realisationsvinst.

3) Icke amerikanska medborgare, som icke äro bosatta i Förenta Staterna men därstädes idka rörelse (trade or business). Dessa personer erlägga inkomstskatt efter samma grunder som amerikanska medborgare, men endast för sådana inkomster, vilka härflyta av inkomstkällor i Förenta Staterna. Deklarationsskyldighet föreligger, men skatteavdrag verkställes med 30 % ifråga om årliga eller eljest periodiskt förekommande inkomster; den sålunda erlagda källskatten får naturligtvis sedermera avdragas från den påförda slutliga skatten eller ock balanseras till ett följande år såsom avbetalning å det årets skatt. I detta fall föreligger däremot skattskyldighet även för realisationsvinst.

Skatten beräknas i princip å nettoinkomsten, d. v. s. från bruttoinkomsten avdragas kostnaderna för inkomstens förvärvande och bibehållande (dock ej i fallen 1 och 2 ovan); det anmärkes att naturaförmåner, liksom i England, i allmänhet *icke* beskattas såsom inkomst. Ifråga om amerikanska medborgare och utlänningar, bosatta i Förenta Staterna, samt andra utlänningar, vilka driva rörelse eller hava affärslokal i Förenta Staterna, medgivas även vissa andra avdrag.

Från bruttoinkomsten få — för att framkomma till nettoinkomsten — bl. a. avdragas utbetalda arbetslöner, räntor å affärsskulder, vissa skatter, främst de i delstaterna utgående, affärs-

förluster enligt vissa särskilda regler, osäkra fordringar, värdeminskning, hyreskostnad och kostnad för reparationer.

Övriga medgivna avdrag gälla i huvudsak gåvor till välgörande ändamål med högst 15 % av bruttoinkomsten, räntor å privatskulder, kostnad för läkarvård och sjukhusvistelse samt tandläkarkostnad, dock endast om och i den mån kostnaderna överstiga 5 % av bruttoinkomsten samt högst med 2 500 dollars för ensamstående och 5 000 dollars i andra fall, ävensom förlust genom eldsvåda, storm, skeppsbrott, andra olyckshändelser eller tjuvnadsbrott.

Å den härefter framkomna nettoinkomsten medgives varje skattskyldig ett personligt avdrag med 600 dollars, vilket belopp alltså anses utgöra existensminimum. Ett ytterligare avdrag om 600 dollars medgives för personer över 65 års ålder samt för blinda. En gift man erhåller avdrag med 600 dollars även för sin hustru, dock blott om hon ej har egen inkomst; även detta avdrag fördubblas om hustrun är över 65 år eller blind. Slutligen äger den skattskyldige rätt till avdrag med likaledes 600 dollars för varje av honom beroende anhörig, därest den skattskyldige bestrider mer än halva kostnaden för vederbörandes underhåll samt denne icke har 500 dollars inkomst.

II. Juridiska personer.

Beträffande juridiska personer har skattelagstiftningen varit mera komplicerad, i det man tidigare haft följande skatter: normal tax, surtax, capital stock tax, declared value excess profits tax och excess profits tax samt dessutom tre speciella surtaxes, som drabbade icke utdelad bolagsvinst (corporations improperly accumulating surplus) samt holdingbolag (personal holding companies och foreign personal holding companies).

Capital stock tax, declared value excess profits tax och excess profits tax äro emellertid numera upphävda och lämnas därför här åsido; det erinras om att capital stock tax är en av de skatter, som angivas vara inbegripna under avtalet.

Kvar står alltså normal tax och surtax, å vilka båda dubbelbeskattningsavtalet är tillämpligt, samt de tre speciella surtaxes, som ovan nämnts. Huruvida dessa speciella surtaxes inbegripas under avtalet eller icke, är med avtalets formulering oklart. Artikel I omnämner helt allmänt »surtaxes» utan att göra undantag för de nu ifrågavarande. I protokollet, p. 6, anmärkes uttryck-

ligen, att skatteavdrag enligt art. XIV icke får ske å surtax å holdingbolag, vilket kunde tolkas såsom innebärande att avtalet i övrigt gäller även dessa skatter. Å andra sidan innehåller avtalet mellan Förenta Staterna och Storbritannien samma angivande av de amerikanska skatter, detta avtal avser, som återfinnes i art. I utav avtalet mellan Sverige och Förenta Staterna; sagda uttryck i det amerikansk-brittiska avtalet har emellertid ansetts *icke* inbegripa de tre speciella surtaxes, varom här är tal.[1] Man torde med hänsyn härtill måhända närmast få antaga, att avsikten från amerikanskt håll icke varit att inbegripa de speciella surtaxes under avtalet. Det torde emellertid endast vara i sällsynta undantagsfall, som dessa skatteformer aktualiseras vid avtalets tillämpning.

Ifråga om amerikanska juridiska personer, varmed förstås sådana, som bildats eller organiserats i Förenta Staterna eller enligt dess lagstiftning eller enligt lagstiftning i någon dess delstat eller territorium, gäller följande.

Vid beräknandet av den inkomst, varå normal tax och surtax utgå, avdrages från bruttoinkomsten 85 % av de belopp, den juridiska personen erhållit i utdelning å aktier eller andra andelar i amerikanska bolag. I övrigt uträknas skatten efter enahanda grunder som beträffande amerikanska medborgare, i det att omkostnaderna på vanligt sätt få dragas från bruttoinkomsten.

Skatteskalorna skilja sig från dem, som gälla för fysiska personer; de hava följande utseende:

a) Normal tax utgör, då inkomsten uppgår till

| | | | |
|---|---|---|---|
| högst 5 000 drs | | 15 % | |
| mer än 5 000 » men ej över 20 000 drs; | 750 drs plus | 17 % | å bel. över 5 000 drs |
| » » 20 000 » » » » 25 000 »; | 3 300 » » | 19 % | » » » 20 000 drs |
| » » 25 000 » » » » 50 000 »; | 4 250 » » | 31 % | » » » 25 000 drs |

Överstiger inkomsten 50 000 dollars, utgår däremot en proportionell skatt å hela inkomsten med 24 %.

b) Surtax utgör, då inkomsten uppgår till

| | | | |
|---|---|---|---|
| högst 25 000 drs | | 6 % | |
| mer än 25 000 » men ej över 50 000 drs; | 1 500 drs plus | 22 % | å bel. över 25 000 drs |

Överstiger inkomsten 50 000 dollars, utgår däremot en proportionell skatt å hela inkomsten med 14 %.

Det sagda innebär tydligtvis icke, att både normal tax och

[1] Koch, sid. 30.

surtax äro progressiva ifråga om juridiska personer. Tvärtom äro båda dessa skatter proportionella (24 %, resp. 14 %), men vid inkomster om 50 000 dollars eller lägre belopp nedsättes skattesatsen (degression).

Särskilda bestämmelser gälla ifråga om inkomstbeskattningen av utländska juridiska personer.

a) Utländska bolag, icke hemmahörande i Förenta Staterna. Hit räknas sådana, som icke driva rörelse i Förenta Staterna. De beskattas på samma sätt som motsvarande fysiska personer med inkomst ej överstigande 15 400 dollars. Skatten utgör alltså 30 % av bruttoinkomsten till den del densamma är periodiskt återkommande och utgår av inkomstkällor i Förenta Staterna. Skatten uttages genom avdrag å utbetalda belopp. Till den del inkomsten har karaktär av utdelning å aktier, behöva dock svenska företag icke vidkännas högre skattebelastning än 10 %.

b) Utländska bolag, hemmahörande i Förenta Staterna, d. v. s. sådana som under någon del av beskattningsåret drivit rörelse i Förenta Staterna. Dessa företag beskattas på samma sätt som amerikanska sådana och erlägga alltså normal tax och surtax efter samma beräkningsgrunder, ehuru endast å inkomst från inkomstkällor i Förenta Staterna.

Ifråga om de speciella surtaxes må anmärkas följande.

Surtax on corporations improperly accumulating surplus motsvarar närmast vår svenska ersättningsskatt. Den drabbar juridiska personer, som i avsikt (purpose) att befria aktieägarna från att erlägga surtax underlåter att utdela vinst. Skatten utgår med 27 ½ % å de första 100 000 dollars och därefter med 38 ½ %. — Är fråga om ett holding or investment company anses dock utan vidare klarlagt, att avsikt förelegat att undandraga surtax å aktieägarna.

Personal holding companies drabbas av en surtax, uppgående till 75 à 85 % av deras icke utdelade vinst; denna surtax tjänar samma syfte som den senast berörda.

Foreign personal holding companies äro däremot icke underkastade nu nämnda surtax. I stället tillägges deras icke utdelade vinst till andelsägarnas personliga inkomst, därest dessa äro amerikanska medborgare eller bosatta i Förenta Staterna. Denna bestämmelse har tydligtvis tillkommit för att förhindra att amerikanska medborgare eller i Förenta Staterna bosatta personer

helt och hållet skulle undandraga sig viss skattskyldighet genom att ackumulera sin inkomst hos en utländsk juridisk person.

Det erinras om att nu berörda surtaxes icke torde inbegripas under det svenska dubbelbeskattningsavtalet.

Helt utanför avtalet ifråga falla även de skatter, som uttagas av delstaterna. Dessa hava tidigare begränsat sig till att uttaga endast skatt å förmögenhet, men hava alltmera övergått till att uttaga även inkomstskatt; år 1943 uttogs sålunda inkomstskatt i 33 delstater. Skatteskalan varierar i de olika staterna mellan 1 och 15 %. I delstaterna uttages jämväl en särskild skatt av juridiska personer, en bolagsskatt; så är för närvarande jämväl fallet i 33 delstater. Skatteskalan är i regel proportionell, men varierar starkt från stat till stat. Stundom uttages sådan skatt även om bolaget icke redovisar någon vinst, så t. ex. i New York med 1 ‰ av aktiekapitalet, dock minst 25 dollars.

Även kommunalskatterna i Förenta Staterna falla helt utanför dubbelbeskattningsavtalet.

## § 11. Schweiziska avtalet.

Vid bedömande av beskattningsförhållandena i Schweiz måste hållas i minnet, att beskattningsrätt tillkommer *dels* förbundsstaten såsom sådan, *dels* envar av de tjugufem delstaterna — kantonerna — och *dels* därjämte kyrkliga och borgerliga kommuner.

Ursprungligen var förbundsstatens beskattningsrätt strängt begränsad och inskränkte sig till rätten att uttaga tullar, att uppbära stämpelavgifter å värdepapper och kuponger samt att efter särskilt förbundsbeslut och med stöd av utomordentliga fullmakter uttaga en temporär krisskatt. All övrig beskattningsrätt tillkom kantonerna.

I denna boskillnad mellan förbundsstatens beskattningsrätt, å ena, samt kantonernas och kommunernas, å andra sidan, har emellertid det ekonomiska läge, som föranletts av det andra världskriget, givit upphov till betydelsefulla ändringar. Med stöd av rätten att uttaga en övergående krisskatt har förbundsstaten, sedan härför erforderliga fullmakter erhållits, förordnat om uttagande av en värnskatt till förbundsstaten ävensom om uttagande av vissa andra skatter i anslutning därtill. Denna »övergående kris-

skatt» har emellertid i verkligheten en annan karaktär. Densamma fastställdes visserligen att utgå endast under åren 1941—1945 men redan från början var klart att densamma måste fortbestå under väsentligt längre tid; den har tillsvidare förlängts t. o. m. 1950 och torde väl därefter ytterligare förlängas. Det är väl ock fråga om huruvida man här kan tala om allenast en krisskatt, om man nämligen med en kris förstår en tillfällig tilldragelse. I verkligheten torde frågan om beskattningsrättens utövande i Schweiz hava nått det läge, då, såsom i Förenta Staterna, det blivit nödvändigt att för framtiden medgiva förbundsstaten en väsentligt utökad beskattningsrätt; man kan kanske endast så till vida tala om en krisskatt, att skatten ifråga markerar en kris beträffande beskattningsrättens uppdelning mellan förbundsstat, å ena, samt kantoner och kommuner, å andra sidan.

I vart fall har man för närvarande att räkna med direkta skatter såväl till förbundsstaten som till kantoner och kommuner och avtalet avser jämväl båda dessa grupper av skatter. En särskild bilaga till avtalet innehåller en uppräkning av de skatter, vartill avtalet särskilt hänför sig. Dessa skatter äro följande så vitt fråga är om Schweiz:

I. Förbundsskatter:

A) Wehrsteuer (värnskatt).

B) Zusätzliche Wehrsteuer von höheren Erwerbseinkommen und Geschäftserträgen (särskild värnskatt å större arbetsinkomst och rörelsevinst).

C) Couponabgabe (kupongskatt).

D) Verrechnungssteuer (förskottsvis uppburen skatt).

E) Abzugssteuer auf Leistungen aus Lebensversicherungen (avdragsskatt å utbetalningar på grund av livförsäkringar).

II. Direkta skatter till kantoner, distrikt, kretsar och kommuner:

a) å inkomst (inkomst i dess helhet, arbetsinkomst, förmögenhetsavkastning, rörelsevinst o. s. v.),

b) å förmögenhet (förmögenhet i dess helhet, lös och fast egendom, i rörelse nedlagd förmögenhet o. s. v.) samt kapital.

I slutprot. till art. 1 p. 3 anmärkes särskilt, att avtalet icke tillämpas å de svenska särskilda skatterna å vinst å lotterier och vadhållning samt ej heller å de svenska bevillningsavgifterna för särskilda förmåner och rättigheter. Ej heller tillämpas avtalet å

den vid källan uppburna schweiziska skatten å lotterivinster. Sistberörda källskatt utgår i form av Verrechnungssteuer, vadan Verrechnungssteuer i nu berörda avseende (men endast i detta avseende) faller utanför avtalet.[1]

Innan redogörelse lämnas för ovan angivna olika skatter må först göras två allmänna uttalanden rörande reglerna om skattskyldigheten och angående taxeringen i Schweiz.

Ifråga om skattskyldigheten gäller, att den som är bosatt i Schweiz är skyldig erlägga skatt för all sin inkomst och all sin förmögenhet. På samma sätt beskattas den, som, utan att vara bosatt i Schweiz, där uppehåller sig viss tid. I sistnämnda hänseende inträder i regel skattskyldighet efter sex månaders vistelse. Om vederbörande uppehåller sig i eget hus i Schweiz eller där har eget hushåll, kan skattskyldigheten inträda efter kortare tids vistelse; så t. ex. inträder i detta fall skattskyldighet till värnskatt efter tre månaders förlopp.

Dessutom föreligger en begränsad skattskyldighet för var och en som, utan att vara bosatt i Schweiz,

a) är ägare eller nyttjanderättshavare till i Schweiz belägen fastighet,

b) är ägare eller innehavare av fordringar, intecknade i sådan fastighet,

c) är innehavare eller delägare i affärsföretag i Schweiz,

d) har fast driftställe i Schweiz.

Taxering till de årliga skatterna sker i Schweiz ingalunda årligen. Ifråga om den till förbundsstaten utgående värnskatten verkställes taxering endast vartannat år. I kantonerna verkställes taxeringen stundom årligen; detta är dock endast fallet i sex kantoner, medan ytterligare två hava årlig taxering endast till inkomst- resp. avkastningsskatt, men icke till förmögenhetsskatt. I övrigt äger taxering rum vartannat eller vart fjärde år. Emellertid kan den skattskyldige i regel årligen begära omtaxering, därest hans inkomst eller förmögenhet väsentligt ändrats under taxeringsperioden; även vid ändring av civilstånd (ingående av eller upplösning av äktenskap) äger i allmänhet omtaxering rum.

Vid beräknandet av värnskatt å inkomst, vilken skatt ju utgår till förbundsstaten, lägges medeltalet av inkomsten under de två sista åren av taxeringsperioden till grund för inkomstens beräk-

[1] Jfr Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 8.

nande. Ifråga om kantonernas skatt å inkomst utgår man i flertalet (15) kantoner från inkomsten under det sistförflutna året. Åtta kantoner utgå från medeltalet av inkomsterna under de sistförflutna två åren. Två kantoner hava olika beräkningsgrunder för olika skattskyldiga; i ett fall utgår man från medeltalet av inkomsten under de sistförflutna tre åren.

Då man beräknar inkomsten efter dess medeltal under två eller flera år, få förluster under det ena året i regel avdragas från det andra årets eller de andra årens inkomst.

Vid uttagande av förmögenhetsskatt utgår man genomgående från förmögenheten vid taxeringsperiodens början. Endast en kanton utgår i stället från förmögenheten vid tidpunkten för självdeklarationens avgivande.

### I. Skatter till förbundsstaten.

A. Wehrsteuer, d. v. s. värnskatt.

Denna skatt utgår dels av inkomsten och dels av förmögenheten; den sönderfaller alltså egentligen i två skatter, en inkomstskatt och en förmögenhetsskatt. Beträffande envar av dessa två skatter gälla i viss mån olika regler ifråga om fysiska och ifråga om juridiska personer; dessa behandlas därför var för sig beträffande envar av de båda skatteformerna.

a) *Inkomstskatten.*

Beträffande fysiska personer gäller följande.

Skatten utgår å den skattskyldiges sammanlagda nettoinkomst, vilken erhålles genom att från bruttoinkomsten verkställa de enligt författningen medgivna avdragen.

Till inkomst hänföres inkomst av arbete och inkomst av förmögenhet ävensom kapitalvinster i vissa fall samt viss annan inkomst.

Till inkomst av arbete hänföres inkomst av rörelse eller näring, jordbruk och skogsbruk däri inbegripna, av fria yrken och på grund av tjänsteanställning. Hit räknas då även inkomst i form av provisioner, gratifikationer, tantiem, dryckspengar o. dyl. samt ersättning för mistad arbetsförtjänst, såsom pension, utbetalning på grund av arbetslöshetsförsäkring, dagspenning på grund av sjuk- och olycksfallsförsäkring, ålders- och invalidpension, ersättning för underlåtet utövande av en verksamhet o. s. v.

(Tidigare utgick en extra skatt å tantiem, men denna har upphävts från och med den 1 januari 1947, då Zusätzliche Wehrsteuer infördes; jfr under B. nedan).

Till inkomst av förmögenhet hänföres först och främst all inkomst av fastighet, likgiltigt om denna utgår i form av hyra eller arrende eller på grund av eget brukande av fastigheten; hyresvärdet av bostad i egen fastighet skall givetvis medräknas, likaså i fastighet som innehaves med nyttjanderätt. Vidare föres hit all inkomst av kapital i egentlig mening såsom räntor och utdelningar av alla slag, men även royalty och licensavgifter, inkomst genom uthyrning av lösa föremål m. m.

Kapitalvinst beskattas såsom inkomst, dock endast då densamma förvärvats av rörelseidkare, som är skyldig föra handelsböcker, och då den uppkommit genom försäljning av egendom, som tillhör rörelsen. Likaså beskattas värdeökning av föremål och rättigheter såsom inkomst men även här endast ifråga om bokföringsskyldiga rörelseidkare samt endast då värdeökningen bokförts.

Slutligen beskattas också lotterivinst såsom inkomst.

Naturaförmåner räknas, såsom delvis framgår av det redan anförda, till inkomsten och beräknas efter sitt marknadsvärde.

Från bruttoinkomsten får avdrag ske för alla omkostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande, för värdeminskning och bokförda affärsförluster, skuldräntor, kostnad för underhåll av byggnader och fastigheter, utgifter för den egna personalens välfärd, därest beloppen säkerställts så att framtida användning för annat ändamål är utesluten, vissa obligatoriska försäkringsavgifter och beloppet av krigskonjunkturskatt.

Att förlust, som uppstått under ena året av de två, taxeringen avser, får avräknas från andra årets vinst, har förut framhållits. Likaledes får avräknas förlust, som uppstått under närmast föregående tvåårsperiod.

Utöver de ovan angivna avdragen får vidare avdrag ske för frivilligt erlagda försäkringspremier med högst tillhopa 500 francs för båda åren, dock endast beträffande skattskyldig, vars nettoinkomst efter familjeavdrag ej uppgår till 10 000 francs.

Familjeavdrag medgives med 500 francs för varje barn under 18 år, som den skattskyldige försörjer, och med samma belopp

för varje av honom underhållen understödsbehövande person, med undantag för äkta make.

Skattefrihet föreligger, så länge nettoinkomsten efter familjeavdrag icke uppgår till 2 000 francs för ensamstående eller 3 000 francs för gift, änkling eller frånskild.

Skatteskalan är progressiv och börjar med 0,4 % (vid en inkomst av 2 000 francs för ensamstående och 3 000 francs för gift, änkling eller frånskild) samt slutar med 9,75 % (då inkomsten uppgår till 60 000 francs eller mera, resp. 77 000 francs eller mera). Det bör observeras att skatteskalan icke är utformad såsom en skiktskala med olika procentsatser för olika delar av inkomsten, utan den för visst inkomstbelopp angivna procentsatsen uttages av inkomsten i dess helhet.

Av utlänningar uttages en schablonmässigt beräknad skatt. Denna schablonskatt tillämpas dock blott beträffande utlänningar, som icke äro födda i Schweiz och som uppehålla sig därstädes endast för rekreation utan att där utöva eller hava utövat förvärvsverksamhet; dock inträder över huvud taget icke någon skattskyldighet, om icke vistelsen varar mer än sex månader (eller mer än tre månader om vederbörande vistas i egen bostad). Den schablonmässigt uttagna skatten inkluderar även värnskatten å förmögenhet. Skatten ifråga beräknas med ledning av den skattskyldiges inkomst, vilken återigen uppskattas till det belopp, som förbrukas av den skattskyldige för hans eget och hans hushållsmedlemmars uppehälle. Om icke tillfredsställande uppgifter erhållas härom, så anses inkomsten utgöra, beträffande personer med eget hushåll minst ett belopp, motsvarande fem gånger hyresbeloppet för eller hyresvärdet av bostaden, och beträffande andra personer ett belopp, motsvarande 1,5 gånger inackorderingspriset för bostad och kost.

Skatten utgår med 40 francs för en årsinkomst å 3 000 francs eller däröver intill 4 000 francs, 60 francs å 4 000 francs och däröver intill 5 000 francs, 100 francs å 5 000 francs och däröver intill 6 000 francs. Å inkomster om 25 000 francs och däröver utgår skatten med 8 % av hela inkomstbeloppet.

Ifråga om juridiska personer föreligger skattskyldighet till värnskatt beträffande alla sådana, vilka hava sitt säte i Schweiz.

Sådan skatt utgår även av juridiska personer, vilka lämna ra-

batter och pristillägg; skatten utgår å det belopp, varmed rabatten eller pristillägget överstiger 5 % av varupriset.

Ifråga om *aktiebolag* utgår skatten med lägst 2 och högst 8 % av nettovinsten, dock med ytterligare 50 % förhöjning från och med år 1943. Inom dessa gränser utgår skatten med hälften av det procenttal, som nettovinsten utgör av bolagets hela kapitalbehållning, häri inräknat ej blott inbetalt aktiekapital utan även reserver av olika slag, även dolda reserver.

Exempel, avseende ett aktiebolag med kapital om 150 000 francs:

| | A. | B. | C. |
|---|---|---|---|
| Nettovinst . . . . | 3 000 fr. | 9 000 fr. | 30 000 fr. |
| Nettovinst i % av kapitalet . . | 2 % | 6 % | 20 % |
| Skattesats: | | | |
| ½ härav . . . . | (1 %) | 3 % | (10 %) |
| Minimiskatt . . . | 2 % | | |
| Maximiskatt . . . | | | 8 % |
| Skattebelopp | 2 % av 3 000 = 60 fr. | 3 % av 9 000 = 270 fr. | 8 % av 30 000 = 2 400 fr. |

Beträffande rabatter och pristillägg utgår en proportionell skatt med 3 % av den del av rabatt eller pristillägg, som överstiger 5 % av varupriset; sedan år 1943 utgår dock en förhöjning av skatten med 50 %.

Beträffande ekonomiska föreningar (Genossenschaften) utgår skatten å nettovinsten med 3 % därav jämte 50 % förhöjning härav sedan år 1943. Skatten å rabatter och pristillägg utgår efter samma grund som för aktiebolag.

Andra föreningar samt stiftelser erlägga skatt för inkomst efter samma grunder som fysiska personer samt skatt å rabatter och pristillägg i enlighet med vad som gäller aktiebolag.

Övriga juridiska personer äro befriade från värnskatt i form av inkomstskatt.

b) *Förmögenhetsskatten.*

Beträffande fysiska personer gäller följande. Skatten utgår å nettoförmögenheten, d. v. s. bruttoförmögenheten med avdrag för skulder. I förmögenheten inräknas även livförsäkringar, vil-

ka skola upptagas till sitt återköpsvärde. Inre lösören upptagas till marknadsvärdet, vilket anses utgöra 50 % av det belopp, vartill lösörena normalt försäkras; dock få å lösörenas marknadsvärde avdragas ett belopp av 20 000 francs. Förmögenhet, som icke uppgår till ett värde av 10 000 francs, är fritagen från förmögenhetsskatten.

För förmögenhet om 10 000 fr. eller mera, dock ej 50 000 fr. är skattesatsen 0,5 ‰
» » » 50 000 » » » » » 100 000 » » » 0,6 ‰
» » » 100 000 » » » » » 150 000 » » » 0,7 ‰

I den mån förmögenheten uppgår till 150 000 francs eller mera, dock ej 200 000 francs, ökar skattesatsen med 0,1 ‰, om förmögenheten uppgår till 200 000 francs eller mera, dock ej 250 000 francs, ökar skattesatsen med ytterligare 0,1 ‰ o. s. v. Då förmögenheten uppgår till 1 500 000 francs eller mera har skattesatsen nått sitt maximum med 3,5 ‰.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar (Genossenschaften) erlägga förmögenhetsskatt efter en skattesats av 0,75 ‰ av förmögenheten. Såsom förmögenhet betraktas ifråga om aktiebolag det inbetalda aktiekapitalet samt öppna och dolda reserver, dock ej medel, placerade i personalstiftelser, därest desamma utgöra rättsligt självständiga stiftelser; beträffande ekonomiska föreningar utgör förmögenheten det belopp, varmed tillgångarna överskjuta skulderna, därvid de belopp, som inbetalats för andelarna i föreningen, icke betraktas såsom skuld.

Ideella föreningar, stiftelser och andra juridiska personer erlägga förmögenhetsskatt efter samma regler, som gälla för fysiska personer; särskilt märkes att andra juridiska personer än ideella föreningar erlägga förmögenhetsskatt oaktat de äro befriade från inkomstskatt.

B. Zusätzliche Wehrsteuer von höheren Erwerbseinkommen und Geschäftserträgen, d. v. s. särskild värnskatt å större arbetsinkomst och rörelsevinst; i detta fall utgår ingen särskild förmögenhetsskatt.

Skatten ifråga skulle utgå under åren 1947, 1948 och 1949 och taxeringen äger beträffande denna skatt rum årligen.

Skatten utgår ifråga om fysiska personer å den del av rörelseinkomsten, som överstiger 25 000 fr. Avdrag från bruttoinkomsten få ske enligt vanliga regler, men därjämte får avdrag ske dels

för krigskonjunkturskatten och dels med 4 % av det i rörelsen arbetande egna kapitalet. Skattesatsen utgör 5 % å inkomst om 25 000 upp till 35 000 fr., 10 % å inkomst om 35 000 upp till 50 000 fr., 20 % å inkomst om 50 000 upp till 100 000 fr., samt 30 % å inkomst om 100 000 fr. eller mera.

Aktiebolag erlägga skatten ifråga så snart nettovinsten överstiger 5 000 fr. Skattesatsen utgör

10 % å den del av nettovinsten, som överstiger 8 men icke 16 % av summan av inbetalt aktiekapital samt öppna och dolda reserver, och

20 % å den del av nettovinsten, som överstiger 16 % av nämnda summa.

Ekonomiska föreningar (Genossenschaften) erlägga skatt å nettovinsten, därvid dock rabatter och pristillägg få avdragas intill ett belopp av 5 % av varupriset. Föreningarna äga ifråga om skattens beräknande att välja mellan att erlägga *antingen* hälften av den skatt, som framkommer vid tillämpning av beräkningsgrunderna för aktiebolag, *eller* hälften av den skatt, som framkommer vid tillämpning av skatteskalan för fysiska personer.

Ideella föreningar, stiftelser och andra juridiska personer erlägga ingen särskild värnskatt.

Emellertid har denna särskilda värnskatt blivit upphävd den 15 november 1948 såvitt avser år 1949. I stället uttages under detta år en särskild tilläggsskatt å värnskatten (Sonderzuschlag zur Wehrsteuer). Även denna tilläggsskatt utgår allenast å inkomsten, icke å förmögenheten. Tilläggsskatten utgör för fysiska personer 100 % av den del av värnskatten, som överstiger 1 000 francs. Å denna tilläggsskatt får avdragas den värnskatt å förmögenhet, som skall utgå för år 1949. Aktiebolag erlägga ingen tilläggsskatt om nettovinsten icke överstiger 5 000 francs samt ej heller om vinsten överstiger detta belopp men icke 8 % av det skattepliktiga kapitalet. Å den del av nettovinsten, som överstiger båda nu angivna gränser, utgör tilläggsskatten 20 %. Ekonomiska föreningar erlägga efter eget val tilläggsskatt antingen enligt reglerna för fysiska personer eller enligt reglerna för aktiebolag. Stiftelser och ideella föreningar beskattas efter samma grunder som fysiska personer; övriga juridiska personer drabbas icke av någon tilläggsskatt.

C. Stempelabgabe auf Coupons (Couponabgabe), d. v. s. stämpelavgift å kuponger, kupongskatt.

Ehuruväl till formen en stämpelavgift, innebär kupongskatten en proportionell merbelastning av bruttoinkomsten av kapital och plägar därför behandlas i samband med inkomstskatten.

Ifråga om schweziska värdepapper åligger det den som inlöser kupongen att innehålla kupongskatten; denna skyldighet åvilar både fysiska och juridiska personer. Beträffande utländska värdepapper åligger skyldighet att innehålla kupongskatten den person, som lancerat värdepapperen å den schweziska marknaden eller sökt tillstånd att notera desamma vid en schweizisk börs.

Kupongskatten uttages å följande utbetalningar:

1) Räntor, ränteandelar och vinstandelar, som tillfalla innehavaren av schweiziska a) obligationer; b) skuldförbindelser lämpade för handelsomsättning; c) växelliknande skuldförbindelser o. dyl., som utfärdats i ett flertal exemplar och äro avsedda för allmänheten; d) handlingar, varigenom utställaren överlåter andelar i honom tillkommande intecknade fordringar, även här under förutsättning att handlingarna utfärdats i ett flertal exemplar och äro avsedda för allmänheten; e) andelar i allmänna lån.

2) Underkurs vid emittering av sådana värdehandlingar, vilka angivas under 1), med undantag för ett emissionsdisagio om högst ½ % per år av nominella värdet, eller om förbindelserna avse en tid av mer än tjugo år, högst 10 % av nominella värdet.

3) Premier å premieobligationer.

4) Ränta å tillgodohavande i schweiziska banker och sparkassor, därest tillgodohavandet är bundet för längre tid än tre månader eller icke kan återkrävas annat än efter mer än tre månaders uppsägning. Likaså räntor å dylika tillgodohavanden, som kunna återkrävas inom tre månader, därest vederbörande är tillförsäkrad högre ränta eller någon annan fördel, därest tillgodohavandet får kvarstå längre tid än tre månader.

5) Räntor å försträckningar, avseende högre belopp än 30 000 fr., därest försträckningen är lämnad för längre tid än två år och åtminstone ena parten är införd i handelsregistret eller eljest bedriver en köpmannamässig rörelse.

6) Vinstandelar och räntor, som utgå å aktier i schweiziska aktiebolag och kommanditaktiebolag, andelar i schweiziska ekonomiska föreningar m. m. Såsom skattepliktig vinstandel betrak-

tas varje prestation till en andelsberättigad delägare, såvida icke fråga är om återbetalning av satsat kapital; till dessa skattepliktiga prestationer räknas bl. a. gratisaktier.

Kupongskatt uttages icke å sådana obligationer och skuldförbindelser, som utfärdats av förbundsstaten, förbundsstatens järnvägar eller kantonerna före ikraftträdandet av lagen om kupongskatt, därest vid utfärdandet skattefrihet utfästs.

Även utländska värdehandlingar av förut angivet slag äro föremål för kupongskatten, därest värdehandlingarna efter det lagen om kupongskatt trätt i kraft *antingen* genom utbjudande till allmän teckning eller eljest genom utbud till en större mängd personer blivit spridda i Schweiz, *eller* introducerats å schwezisk börs.

Skatten är som förut sagts proportionell och utgår med

5 % beträffande schweiziska värdehandlingar,

2 % beträffande utländska obligationer och därmed jämställda värdehandlingar,

3 % beträffande utländska aktier och andelar i ekonomiska föreningar samt därmed jämställda andelsbevis,

6 % å premier å utländska premielån.

D. Verrechnungssteuer, d. v. s. förskottsskatt.

Förskottsskatten är en källskatt, som drabbar inkomst av kapital samt lotterivinster. Skatten avdrages och inlevereras till förbundsstaten av den som utbetalar beloppet ifråga. Den inkomstberättigade äger sedan avräkna källskattens belopp å sin skatt till kanton eller kommun, eventuellt återfå för mycket erlagd källskatt.

Förskottsskatten uttages tillsvidare under åren 1944—1949. Densamma uttages å räntor och vinstandelar, vilka äro föremål för kupongskatten; å räntor å kupongskattefria lån; å kupongskattefria tillgodohavanden i schweiziska banker eller sparbanker, då räntebeloppen för ett kalenderår överstiger 15 fr.; å avkastningen av utländska värdepapper, som tillfaller innehavarna av schweiziska trustcertifikat; å vinster i schweiziskt lotteri till belopp överstigande 50 fr.

Skattesatsen är 25 %.

Som förut nämnts får förskottsskatten avräknas å skatt till kanton och kommun, som påföres den skattskyldige; överstiger den innehållna förskottsskatten sammanlagda beloppet av skatt till kanton och kommun, äger den skattskyldige av vederbörande

kanton återfordra det överskjutande beloppet. I vissa fall kan kravet å återbetalning riktas mot förbundsstaten. Emellertid märkes, att denna rätt till avräkning av skatten som regel *icke* gäller fysiska och juridiska personer, vilka icke äro bosatta, respektive registrerade i Schweiz. Skatten ifråga drabbar därför synnerligen hårt dessa utom Schweiz hemmahörande personer.

E. Abzugssteuer auf Leistungen aus Lebensversicherungen (avdragsskatt å utbetalningar på grund av livförsäkringar).

Försäkringsanstalterna i Schweiz hava viss anmälningsskyldighet gent emot beskattningsmyndigheterna. Sålunda skola de anmäla *dels* vad de utbetala på grundval av livförsäkringar med återköpsvärde och *dels* av dem utbetalda livräntor och pensioner. Anmälningsskyldigheten gäller dock endast om den till utbetalning av försäkringsbelopp berättigade är bosatt eller stadigvarande vistas i Schweiz, då försäkringsfallet inträffar (då någon omständighet inträffar, som berättigar honom till utbetalning på grund av försäkringen).

Emellertid kan den, som är berättigad till utbetalning på grund av försäkringen, innan försäkringsfallet inträffat skriftligen anmoda försäkringsanstalten att underlåta verkställa anmälan till beskattningsmyndigheten och en dylik anmodan skall efterkommas av anstalten. I så fall skall emellertid försäkringsanstalten i stället å det utbetalda beloppet såsom garantiskatt avdraga 8 % av utbetalt kapital och 15 % av utbetalda livräntor och pensioner.

Emellertid föreligger ingen anmälningsplikt och ej heller någon skyldighet att göra skatteavdrag i följande fall:

a) Utbetalning på grund av kapitalförsäkring, när hela det utbetalda beloppet eller summan av de utbetalda kapitalbeloppen icke överstiga 3 000 fr.;

b) Utbetalning av livränta eller pension, när årsbeloppet icke överstiger 500 fr. Härvid tages hänsyn till alla dylika belopp, som av en och samma anstalt utbetalas på grund av försäkring å en och samme persons liv.

Den innehållna skatten återbetalas till vederbörande, därest han lämnar erforderliga uppgifter angående försäkringen, så att därav föranledda andra skatteanspråk kunna göras gällande. Dylik framställning skall göras inom ett år efter utgången av det kalenderår, då garantiskatten förfallit till betalning.

## II. Skatter till kantonerna.

Såsom förut erinrats, har varje kanton i Schweiz en självständig beskattningsrätt. Beskattningens utveckling i de olika kantonerna har ock gått olika vägar. Tendensen går dock mot systemet med inkomstskatt, kompletterat med förmögenhetsskatt; den 1 januari 1947 hade detta system omfattats av 13 kantoner, representerande 71 % av Schweiz' befolkning. I övrigt förekomma emellertid flera olika skattesystem.

Man tillämpar härutöver olika regler vid beskattningen av fysiska personer och av vissa juridiska sådana; den följande framställningen behandlar dessa två skattesubjekt var för sig.

A. Fysiska personer.

Såsom nyss nämnts tillämpa flertalet kantoner ett skattesystem, vari ingår allmän inkomstskatt kompletterad med en förmögenhetsskatt. Emellertid föreligga ändock åtskilliga olikheter mellan de kantoner, som anslutit sig till nämnda system. Ifråga om inkomstbegreppet må nämnas att två av kantonerna ifråga icke beskatta kapitalvinster såsom inkomst medan övriga kantoner beskatta även dessa vinster.

Rätten till avdrag för omkostnader följer i allmänhet samma regler. Sålunda får avdrag ske för driftkostnad och värdeminskning. Fysisk person får avdraga kostnad för försäkringspremier; i ett par kantoner dock endast om inkomsten ej överstiger visst belopp. I åtskilliga kantoner medgives även ett särskilt avdrag å inkomst av tjänst, i regel 10 %, dock högst 300—1 000 francs, olika i olika kantoner. Vidare medgives avdrag för existensminimum; avdraget sker i regel å nettoinkomsten men i ett par kommuner å själva det uträknade skattebeloppet.

I vissa kantoner innehålla skatteförfattningarna allenast grundbeloppet för skatten och årligen eller för två- eller treårsperioder beslutas, huru stor del av grundbeloppet, som skall uttagas i skatt. I andra kantoner äro i författningen angivna fixa skatteskalor, vilka endast kunna ändras genom beslut om ändring av skatteförfattningen.

Skatten är progressiv och skatteprocenten stiger alltså med inkomsten men snabbare än denna. Skatteskalorna äro anordnade såsom skiktskalor, d. v. s. man angiver viss skatteprocent för varje inkomstskikt, t. ex.

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| å inkomst | 1 000— | 2 500 | francs | 1,5 % | i skatt | |
| » » | 2 501— | 5 500 | » | 3 % | » | » |
| » » | 5 501—10 000 | | » | 4,5 % | » | » o. s. v. |

Progressionen upphör emellertid vid relativt låg skatteprocent och i fortsättningen blir alltså skatten proportionell. Detta uttryckes på olika sätt; stundom angives, att å inkomst över visst belopp uttages städse en fix procent å den överskjutande delen av inkomsten, stundom angives i stället, att då inkomsten överstiger visst belopp, skall skatten utgå i viss procent av *hela* inkomsten, ej blott av den återstående delen därav.

Åtskilliga kantoner uttaga härjämte en årlig personskatt, närmast motsvarande våra tidigare mantalspenningar.

Förmögenhetsskatten beräknas genomgående med ledning av nettoförmögenhetens storlek; från bruttoförmögenheten avdrages alltså skulderna. I Genève hava dock vissa begränsningar skett ifråga om rätten att avdraga skulder från bruttoförmögenheten i det att dels intecknade skulder få avdragas endast om fordringsägaren är skattskyldig i Schweiz och dels utlänning, som innehar fastighet i Genève, väl är skyldig att skatta för egendomens värde men *icke* berättigad till något som helst skuldavdrag.

I allmänhet är fastställt visst skattefritt minimum; överskrides detta beskattas emellertid förmögenheten i dess helhet. Skatteskalorna äro i allmänhet progressiva, ehuru progressionen är synnerligen måttlig.

Två kantoner hava ett skattesystem, som i så måtto avviker från förut behandlade system, att inkomstskatten är begränsad ifråga om inkomst av kapital. Från bruttoinkomsten får nämligen avdragas all inkomst av kapital, i den mån densamma ej överstiger viss genomsnittligt beräknad medelränta å kapitalet (3 eller 4 %); denna inkomst anses med andra ord tillfullo beskattad genom förmögenhetsskatten.

Sju kantoner hava begränsat inkomstskatten att avse allenast inkomst av arbete, därvid under inkomst av arbete inbegripes såväl inkomst å självständig verksamhet, såsom rörelse, fritt yrke m. m., som ock inkomst i form av lön samt, med vissa undantag, pension och livränta. Begränsningen av beskattningen till att avse allenast arbetsinkomst sker på två sätt: Dels faller inkomst av kapital utanför den skattepliktiga inkomsten (ehuruväl kapital-

vinster stundom beskattas såsom inkomst), och dels medgives avdrag från inkomst av rörelse med viss procent av det i rörelsen arbetande kapitalet.

I en kanton slutligen har man kombinerat en speciell förmögenhetsskatt, som uttages endast å förmögenhet bestående av fastigheter och vissa fordringar, med en skatt å inkomst av arbete samt av livräntor och pensioner; till inkomst av arbete räknas då även utövandet av rörelse och fritt yrke.

B. Juridiska personer.

Ifråga om beskattningen av juridiska personer äro reglerna olika utformade allt efter den juridiska personens karaktär. I detta sammanhang behandlas emellertid blott reglerna angående beskattning av aktiebolag och därmed jämställda juridiska personer (kommanditaktiebolag och bolag med begränsad ansvarighet).

Av aktiebolagen uttages genomgående *dels* en skatt å nettovinsten och *dels* en skatt å bolagets kapital.

Med nettovinst förstås i regel den bokföringsmässigt redovisade vinsten. I en kanton betraktas emellertid som nettovinst det belopp, som disponerats för utdelning och för andra utbetalningar till delägare och funktionärer; den del av vinsten, som användes till konsolidering av bolagets ställning, blir alltså skattefri. — Skattesatsen uträknas i regel efter samma formel, som angivits ovan beträffande värnskatten.

Då det gäller att beräkna det kapital, varå skatt skall utgå, tillämpas olika metoder. Huvudparten av kantonerna räkna dit det verkligen inbetalda aktiekapitalet (man bortser alltså från den del av aktiekapitalet, som eventuellt icke blivit inbetalt) ävensom samtliga reserver, också dolda sådana. Några kantoner medgiva emellertid, att från det sålunda bestämda kapitalet må frånräknas bolaget tillhöriga aktier och andra andelar i juridiska personer inom samma kanton. Sju kantoner hänföra till skattepliktigt kapital även det ej inbetalda aktiekapitalet, ehuru detta då beskattas enligt en lägre skattesats än verkligen inbetalt kapital. — Skattesatsen är antingen proportionell eller svagt progressiv.

### III. Skatt till kommuner.

Den kommunala skatten å inkomst och förmögenhet utgår i flertalet kantoner med viss procent av den kantonala skatten å in-

komst och förmögenhet. I andra kantoner beräknas kommunalskatterna å samma skatteunderlag, som de kantonala skatterna, men utgår efter annan skattesats. Slutligen finnas några kantoner, i vilka de kommunala skatterna utgå efter andra beräkningsgrunder samt även efter annan skattesats än de kantonala skatterna.

Vid sidan av dessa allmänna kommunalskatter finnas vissa speciella sådana i en del kantoner, såsom särskild fastighetsskatt, fakultativ skatt å rörelseidkare, person- och hushållsskatter m. fl.

---

Det lärer vara uppenbart, med hänsyn till formuleringen av art. 1 i avtalet, att därunder inbegripes även den nya tilläggsskatten å värnskatt, som trätt i stället för den tidigare särskilda värnskatten.

Ifråga om avtalets ikraftträdande givas i art. 12 två regler. Avtalet skall första gången tillämpas:

1) Å de genom avdrag vid källan uttagna skatterna å sådan inkomst av kapital, som under år 1949 blir tillgänglig för lyftning och som icke redan tidigare förskottsvis utbetalats. — Detta innebär alltså, att avtalet är tillämpligt å den svenska kupongskatt, som uttages under år 1949, samt å den schweiziska Couponabgabe och den schweiziska Verrechnungssteuer, som uttages under samma år. Dessa skatter skola alltså i förekommande fall reduceras i enlighet med avtalets bestämmelser; se kap. 10 § 2 nedan.

2) Å övriga svenska skatter, som utgå på grund av 1949 års taxering samt å övriga schweiziska skatter, som uppbäras för tiden efter den 31 december 1948. — Detta innebär för Sveriges vidkommande, att avtalet skall tillämpas vid beräknande av inkomsten under år 1948 (eller motsvarande räkenskapsår). Härav kan alltså följa att viss del av den i Sverige under år 1948 erlagda preliminära skatten sedermera restitueras till den som erlagt skatten.

## § 12. Brittiska avtalet.

Avtalet innehåller i art. 1 en uppräkning av de skatter, som omfattas utav avtalet. Emellertid uttalas i samma paragraf att avtalet även skall tillämpas å alla andra skatter av i huvudsak

likartat slag, som påläggas i Sverige eller i Storbritannien efter avtalets undertecknande.

De brittiska skatter, vilka uppräknas i avtalet, äro följande:

I. Income tax (inkomstskatt).

II. Sur-tax (tilläggsskatt å inkomst).

III. Profits tax (skatt å bolags vinst).

Samtliga dessa skatter äro statliga sådana och några andra direkta statsskatter finnas icke; dock uttogs för 1947—1948 en engångsskatt å inkomst av kapital, vilken dock utformats så att den i verkligheten blev en engångsskatt å förmögenhet. Inga kommunalskatter äro omnämnda i avtalet och inga sådana inbegripas under detsamma. Detta beror närmast därpå att de brittiska kommunalskatterna (rates) hava en helt annan konstruktion än de svenska. De kunna möjligen jämföras med den svenska fastighetsskatten, men någon motsvarighet till den svenska kommunala inkomstskatten finnes ej i Storbritannien. De engelska kommunala fastighetsskatterna utgå också med vida högre belopp än de svenska.

I Storbritannien finnes ingen förmögenhetsskatt i egentlig mening, vadan någon brittisk förmögenhetsskatt ej heller finnes omnämnd i avtalet.

Med avseende å nu ifrågavarande statsskatter anmärkes följande.[1]

I. Income tax. — Denna skatt är som av namnet framgår en skatt å inkomst. Det må emellertid framhållas, att det brittiska inkomstbegreppet i två avseenden skiljer sig från det svenska. Till en början beskattas såsom inkomst endast vad som uppbäres i penningar eller värdehandlingar. Värdet av naturaförmåner, såsom fri kost, fri bostad etc., beskattas däremot icke. Vidare beskattar man i Storbritannien som regel icke inkomst genom realisationsvinst genom tillfällig försäljning av lös eller fast egendom; sker dylik försäljning yrkesmässigt, beskattas däremot inkomsten.

Skattskyldighet åvilar alla personer, som äro bosatta (domiciled) eller stadigvarande vistas (resident) i Storbritannien och denna skattskyldighet omfattar all inkomst, både inkomst från Storbritannien och från utlandet. Vidare äro utomlands bosatta personer skattskyldiga i Storbritannien för all inkomst från inkomstkällor i Storbritannien.

[1] Jfr även SANDSTRÖM i Sv. Sk. T. 1946, sid. 71.

En person anses bosatt å den ort, där han har sitt stadigvarande hem; detta kan endast vara å en enda plats. — Att avgöra, om en person stadigvarande vistas i Storbritannien eller i utlandet är däremot svårare. Emellertid kan såsom allmän regel angivas, att en person anses vistas stadigvarande i Storbritannien om han uppehållit sig där under minst sex månader av året; har han vistats där under kortare tid men i avsikt att bosätta sig därstädes, betraktas dock även denna kortare vistelse såsom stadigvarande och medför skattskyldighet. Emellertid föreligger en stadigvarande vistelse i Storbritannien, som alltså medför skattskyldighet, då en utomlands bosatt person avlägger årliga besök i Storbritannien med en varaktighet av tre månader om året; i och med ingången av femte året inträder skattskyldighet i Storbritannien för all inkomst.

Det är givet, att med nu angivna regler kan en och samme person anses hava stadigvarande vistats i flera länder under ett och samma år och således bliva skattskyldig för all sin inkomst i flera länder.

Man talar emellertid i engelsk skattelagstiftning ej blott om domicile och residence utan även om ordinary residence; härmed åsyftas närmast sådana fall då en person är bosatt utomlands men regelbundet besöker Storbritannien och dessutom även eljest uppehåller förbindelsen med detta land, t. ex. har sin familj därstädes. En persons ordinary residence har betydelse då det är fråga om beskattning i Storbritannien av inkomst å utländska värdepapper. En brittisk medborgare, som har sitt ordinary residence i Storbritannien, beskattas därstädes för dylik inkomst oberoende av om densamma överförts till Storbritannien eller icke. Är han däremot resident men icke ordinarily resident i Storbritannien, beskattas han för denna inkomst endast om densamma överförts till Storbritannien.

Skattskyldighet till inkomstskatt inträder först då årsinkomsten överstiger 135 pund eller, om vederbörande är gift och lever samman med sin hustru, 180 pund.

Åtskilliga personliga avdrag äro medgivna, såsom barnavdrag, avdrag på grund av uppnådda 65 års ålder, avdrag för husföreståndarinna m. m. Tre av hithörande avdrag må något närmare beröras. Å inkomst av tjänst, av rörelse och av jordbruk (»earned income») får avdrag ske med $^1/_6$ av inkomsten, dock

högst 400 pund; detta är en form för att beskatta inkomst av kapital hårdare än annan inkomst, eftersom intet dylikt avdrag förekommer å inkomst av kapital. — Äkta makar samtaxeras i England, men därvid får, om hustrun har »earned income», avdragas $^4/_5$ av hustruns inkomst, dock högst 110 pund; då emellertid å hustruns inkomst även får avdragas $^1/_5$ av inkomsten enligt ovan först berörda regel, betyder detta att av hustruns »earned income» 137,5 pund äro undantagna från beskattning. — För premier för kapitalförsäkring (men *icke* för premier för livränteförsäkring) får även visst avdrag ske. Det är emellertid här icke fråga om något avdrag å inkomsten utan i stället fråga om avdrag å den uträknade skatten; sådant avdrag får ske med 3 shilling 6 pence för varje pund av premiebeloppet. Dock har avdragsrätten begränsats; de viktigaste begränsningarna äro, att avdraget icke får beräknas å högre premiebelopp än som motsvarar $^1/_6$ av totalinkomsten under året samt ej heller får beräknas å högre belopp än 7 % av det en gång utfallande kapitalbeloppet. — Från och med 1949—1950 kommer dock avdraget att utgöra $^2/_5$ av skatten å premiebeloppet (vilket praktiskt taget är detsamma, som att skatten beräknas å ett till $^2/_5$ nedsatt premiebelopp) och medgives oberoende av inkomstens storlek.

Man skiljer icke i Storbritannien mellan beskattningsår och taxeringsår. Beskattningsperioden omfattar tiden från och med den 6 april ena året till och med den 5 april påföljande år. Ifråga om rörelseidkare inträder dock räkenskapsåret i stället såsom beskattningsperiod. Beträffande inkomst av rörelse och jordbruk (med visst undantag) sker taxeringen med ledning av föregående års inkomst, i övriga fall med ledning av det löpande årets inkomst.

I den engelska skattelagstiftningen känner man fem olika inkomstgrupper (schedules); principerna för inkomsternas beräknande och skattens uppbärande äro olika inom envar av dessa grupper. Innan redogörelse lämnas för dessa inkomstgrupper böra två påpekanden göras: Inkomstskatten i England är för det första en *proportionell* skatt; skattesatsen är för närvarande (1948—1949) 9 shilling per pund, d. v. s. 45 %. Detta förhållande har återigen möjliggjort ett uppbördssystem, som i länder med progressiv inkomstskatt kunnat genomföras först på sistone och under tillskapande av en betydande förvaltningsapparat — nämligen

systemet med uppbörd vid inkomstkällan. Beträffande andra inkomster än löner och dylikt har detta källskattesystem av ålder tillämpats i Storbritannien. Systemet innebär i korthet att envar, som har att till annan person utbetala hyra, arrende, räntor, utdelningar, royalty m. m. är skyldig till staten erlägga den proportionella skatt, som belöper å det utbetalda beloppet, men å andra sidan äger att vid utbetalningen avdraga den erlagda skatt, som belöper på utdelningen. Detta system har under de senaste åren kompletterats med skatteavdrag å utbetald lön.

Vidare bör uppmärksammas, att ett brittiskt aktiebolags vinst beskattas endast hos bolaget, icke ånyo hos aktieägarna, när vinsten utdelas till dessa. Å andra sidan avdrager bolaget från utdelningen, när sådan verkställes, den del av den erlagda skatten, som belöper på utdelningen. Skulle den sålunda avdragna skatten överstiga, vad mottagaren har att betala (t. ex. på grund av dennes rätt till personliga avdrag av olika slag), äger mottagaren av statsverket begära restitution av överskjutande skattebelopp.

De fem inkomstarterna äro följande:

1) Inkomst på grund av äganderätt till fastighet (Schedule A).

2) Inkomst av jordbruk m. m. (Schedule B).

3) Inkomst av räntor, livräntor m. m., som utbetalas i Storbritannien av brittiska statsmedel eller från en främmande stat genom en dess representant i Storbritannien (Schelule C).

4) Inkomst av rörelse och av fria yrken, inkomst av räntor från banker m. fl., inkomst från utländska värdepapper eller andra utländska tillgångar ävensom annan inkomst, som ej är hänförlig till någon av de övriga inkomstarterna (Schedule D).

5) Inkomst av tjänst (Schedule E).

Bland inkomstslagen finnes inkomst genom aktieutdelning från brittiska aktiebolag *icke* upptagen, vilket beror på det förut anmärkta förhållandet att man i Storbritannien icke beskattar utdelningen i mottagarens hand.

1) Inkomst på grund av äganderätt till fastighet.

Detta inkomstbegrepp är i stort sett fiktivt och erinrar om den »inkomst» av fastighet, varå den kommunala fastighetsskatten i Sverige beräknas.

Fastigheterna i Storbritannien skola värderas (fastighetstaxeras) vart femte år; den sista värderingen ägde dock rum år 1935—1936. Därvid åsättas dock fastigheterna icke ett förmögenhets-

värde utan i stället fastställes ett årligt arrende- eller hyresvärde. Från detta årliga arrende- eller hyresvärde får sedan ske ett schablonmässigt avdrag för underhålls- och reparationskostnader. Avdraget utgör beträffande jord $^1/_8$ av årsvärdet medan beträffande byggnader avdraget utgör $^1/_4$ om årsvärdet ej överstiger 40 pund för att sedan stiga upp till 20 pund, då årsvärdet utgör 100 pund samt $^1/_6$ av det årsvärde, som ligger över 100 pund. Även vissa andra avdrag från årsvärdet äro tillåtna, såsom för skatt m. m. Om kostnaderna för underhåll och reparationer överstiga schablonavdraget, kan avdrag medgivas även för det överskjutande beloppet. Därvid måste dock styrkas, att dessa kostnader under senaste femårsperiod överstiga summan av schablonavdragen under samma tid.

Skatten å ifrågavarande »inkomst» är en skatt, som skall åvila fastighetsägaren. Skatten påföres emellertid som regel icke denne, utan den som har nyttjanderätt till fastigheten, om detta är annan person än ägaren. Nyttjanderättshavaren får alltså erlägga fastighetsägarens skatt, men han äger avdraga skattebeloppet å hyres- eller arrendeavgift, som han senare erlägger.

I vissa fall påföres dock skatten fastighetsägaren själv; de viktigaste av dessa fall äro a) då fastighetsägaren tillika själv utnyttjar fastigheten, b) då fråga är om boningshus, vilkas årsvärde är lägre än 10 pund, c) då fastigheten är uthyrd eller utarrenderad för kortare tid än ett år, d) då en byggnad omfattar flera lägenheter, som uthyras separat (något som tidigare var mycket ovanligt i Storbritannien), e) då ägaren hos taxeringsmyndigheterna begär att själv bliva påförd skatten.

Ifrågavarande skatt var ursprungligen slutgiltig; ingen ytterligare skatt uttogs av fastighetsägaren. Numera har en ändring skett: Därest den verkliga inkomsten av fastigheten överstiger det åsatta årsvärdet, beskattas även överskjutande belopp, men då enligt Schedule D (se 4) nedan).

2) Inkomst av jordbruk m. m.

Medan tidigare all inkomst av jordbruk hänfördes till denna grupp och beskattades enligt därför gällande regler, föres numera hit endast inkomst av sådana jordbruk, vilkas åsatta årsvärde icke överstiger 100 pund om året. Inkomst av jordbruk med större årsvärde beskattas såsom inkomst av rörelse (se 4) nedan).

Skatten ifråga drabbar *brukaren* av jorden såsom sådan, d. v. s. arrendatorn, då jorden är utarrenderad, och får *icke* av denne överflyttas å jordägaren. Om jordägaren själv brukar jorden, drabbas han däremot både av skatten å inkomst av fastighet och av skatten å inkomst av jordbruk.

Till inkomst av jordbruk föres även inkomst av skog och av trädgårdsskötsel; skatten drabbar även innehavare av viss annan mark, såsom parker, idrottsplatser o. dyl.

Även vid påförande av skatt å inkomst av jordbruk lägges årsvärdet till grund. Emellertid är det icke det oförändrade årsvärdet, som anses utgöra den beskattningsbara inkomsten. Ifråga om verkligt jordbruk anses inkomsten utgöra tre gånger årsvärdet och skatten beräknas å detta belopp. I andra fall, såsom då fråga är om privata parker, skogar m. m., anses inkomsten utgöra $^1/_3$ av årsvärdet, vilket alltså blir det belopp, varå skatten uträknas. Inga som helst avdrag få härvid ske, varken något schablonmässigt avdrag eller något avdrag för verkliga kostnader.

Från och med 1949—1950 kommer emellertid all inkomst av jordbruk att beskattas såsom inkomst av rörelse och Schedule B blir tillämplig endast på innehavare av annan jord. Skatten kommer då städse att beräknas å $^1/_3$ av årsvärdet.

3) Inkomst av räntor m. m. av allmänna medel.

Det typiska exemplet å detta slag av inkomster utgöres av räntor å statsobligationer. Det är likgiltigt, om beloppen utbetalas av Storbritannien eller av en främmande stat men en nödvändig förutsättning för att inkomsten skall föras till denna grupp är att utbetalningen sker i Storbritannien. Skatten skall givetvis drabba mottagaren av beloppet, men skattskyldigheten åvilar i första hand utbetalaren. Denne skall alltså till statsverket inbetala skatten å de utbetalda medlen efter gällande skattesats (för närvarande alltså 45 %). Därefter äger emellertid utbetalaren att å varje belopp som utbetalas avdraga den däråbelöpande skatten.

4) Inkomst av rörelse och fria yrken m. m.

De inkomster, vilka hänföras till denna grupp, äro av en mångfald olika slag och desamma uppdelas därför ock på ej mindre än sex underavdelningar.

Avd. I omfattar inkomst av rörelse, bedriven i Storbritannien,

samt av rörelse, bedriven utomlands av en person, bosatt i Storbritannien.

Avd. II avser inkomst av fria yrken.

Avd. III gäller inkomst av räntor, där skatteavdrag icke skall ske vid utbetalningen, och å diskonto ävensom en del andra inkomster, t. ex. å kreatursh andel och å detaljhandel med mjölk.

Avd. IV och V avse inkomst från utländska inkomstkällor. Till avd. IV föres inkomst å utländska värdehandlingar och till avd. V inkomst av andra utländska tillgångar.

Avd. VI inbegriper all årlig inkomst, som icke är att hänföra till någon annan avdelning av Schedule D eller till någon annan Schedule.

Ifråga om inkomst av rörelse och av fria yrken gäller att taxeringen åsättes på grundval av den verkliga inkomsten under sistförflutna räkenskapsår. Avdrag får ske för alla omkostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande, likaså får avdrag ske för värdeminskning å inventarier samt å fabriksfastigheter. Varulagret återigen måste alltid upptagas till sitt »verkliga» värde, varmed förstås inköpspriset eller marknadspriset å bokslutsdagen; det lägsta av dessa värden får användas. Förluster få avdragas, dock endast om de icke hava karaktären av kapitalförluster. Förlust får dessutom balanseras under sex år och utnyttjas till kvittning mot under dessa år uppkommande vinst. På samma sätt få icke utnyttjade värdeminskningsavdrag balanseras. — Till inkomst av rörelse hänföres numera även inkomst av jordbruk; jämför ovan under 2).

Även ifråga om ränteinkomster och inkomst av tillgångar i utlandet sker i regel taxeringen på grundval av inkomsten under året före taxeringsåret.

Slutligen hänföres till nu behandlade inkomstgrupp all annan årlig inkomst, som ej är hänförlig till andra inkomstarter. Då här är fråga om årlig inkomst, uteslutes dock inkomst genom icke yrkesmässig avyttring av lös eller fast egendom; dylik realisationsvinst är ju som regel icke skattepliktig i Storbritannien.

5) Inkomst av tjänst.

Under denna inkomstgrupp hör all inkomst av tjänst ävensom av pensioner och livräntor. Det erinras om att naturaförmåner *icke* beskattas såsom inkomst.

Även i detta fall får avdrag ske för omkostnader, men endast

för sådana, som äro oundgängligen nödvändiga för tjänstens fullgörande. Kostnaderna för resor till och från arbetsplatsen äro som regel icke avdragsgilla. Avdrag för kostnad för facklitteratur medgives mycket sparsamt.

Skatten å hithörande inkomster uppbäres sedan år 1944—1945 genom skatteavdrag å lönen, pensionen eller livräntan. Avdraget verkställes av arbetsgivaren med ledning av särskilda tabeller. Vid årets slut sker på vanligt sätt en avräkning mellan den erlagda skatten och den som bort erläggas.

II. Sur-tax.

Sur-tax är en progressiv inkomstskatt, som utgår jämte den vanliga income tax, då totalinkomsten från alla olika inkomstkällor överstiger 2 000 pund. Skatten ifråga drabbar som regel endast fysiska personer; undantagsvis skall dock sur-tax erläggas även av vissa juridiska personer, se nedan.

Skattskyldighet till sur-tax åligger samma fysiska personer som äro skyldiga erlägga income tax. En person bosatt utomlands är skyldig erlägga sur-tax, därest han är skyldig erlägga income tax i Storbritannien samt han erlägger sådan skatt för en inkomst överstigande 2 000 pund.

Inga personliga avdrag (för hustru, barn etc.) äro medgivna ifråga om sur-tax. Mannen erlägger sur-tax för makarnas gemensamma inkomst.

Till förebyggande av skatteflykt har skyldigheten att erlägga sur-tax utsträckts till vissa brittiska bolag, vilka alltså måste erlägga sådan skatt för sin inkomst. Förutsättningarna härför äro två:

a) Bolaget skall hava underlåtit att inom rimlig tid utdela skälig andel av sin inkomst. — Här föreligger alltså en motsvarighet till vår svenska ersättningsskatt.

b) Bestämmanderätten i bolaget skall tillkomma högst fem personer; så är bl. a. fallet då fem personer (eller ett mindre antal personer) besitta röstmajoriteten i bolaget.

Sur-tax påföres under en beskattningsperiod för den inkomst, varför income tax påförts under föregående beskattningsperiod. Såvitt fråga är om inkomst av rörelse innebär detta att sur-tax påföres under andra året efter inkomståret. — Den 1 januari 1950 (eller tidigare) erlägges sur-tax för år 1948—1949. Den inkomst, varå sur-tax beräknas, erhålles genom att sammanlägga

*dels* den inkomst, som i vanlig ordning taxerats till income tax för 1948—1949 (vilket alltså ifråga om rörelse är inkomsten för 1947—1948), och *dels* den inkomst, som beskattats genom avdrag vid källan under 1948—1949.

Skatteskalan vid sur-tax är för närvarande (1948—1949) följande:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Inkomst t.o.m. 2 000 pund | | | 0 |
| Nästa | 500 pund | (2 001— 2 500) | 2 sh. 0 pence |
| » | 500 » | (2 501— 3 000) | 2 » 6 » |
| » | 1 000 » | (3 001— 4 000) | 3 » 6 » |
| » | 1 000 » | (4 001— 5 000) | 4 » 6 » |
| » | 1 000 » | (5 001— 6 000) | 5 » 6 » |
| » | 2 000 » | (6 001— 8 000) | 6 » 6 » |
| » | 2 000 » | (8 001—10 000) | 7 » 6 » |
| » | 2 000 » | (10 001—12 000) | 8 » 6 » |
| » | 3 000 » | (12 001—15 000) | 9 » 6 » |
| Nästa | 5 000 pund | (15 001—20 000) | 10 » 0 » |
| Över | 20 000 » | | 10 » 6 » |

III. Profits tax.

Profits tax är en skatt som utgår å ett bolags inkomst; skatten ifråga drabbar alltså *icke* fysiska personer.

Skattskyldighet inträder först då vinsten överstiger 2 000 pund för en period om tolv månader. — Man kan därför i viss mån betrakta profits tax såsom en motsvarighet beträffande bolag till den sur-tax, som endast utgår av fysiska personer men där också skattskyldigheten inträder först då inkomsten överstiger 2 000 pund. Profits tax är emellertid en proportionell skatt (se nedan) medan sur-tax är progressiv.

Skattskyldighet åvilar alla bolag, som bedriva rörelse i Storbritannien (alltså även utländska bolag, vilka bedriva rörelse därstädes) ävensom brittiska bolag såvitt fråga är om utomlands bedriven rörelse. Skatten påföres för ett visst år med ledning av samma års inkomst.

Från den inkomst — överstigande 2 000 pund — varå profits tax skall beräknas, avdrages inkomst genom utdelning från bolag, som självt är skattskyldigt till profits tax. Den omständigheten, att därefter återstående vinst icke överstiger 2 000 pund, utesluter emellertid icke skattskyldigheten.

Därest inkomsten, med inräknande av utdelning från andra bo-

lag, understiger 12 000 pund, sker viss ytterligare nedsättning av den beskattningsbara inkomsten innan profits tax påföres.

Skattesatsen utgör 25 %, men denna procentsats tillämpas endast å den del av vinsten, som utdelas. Å icke utdelad vinst nedsättes skattesatsen till 10 %. Denna lägre skattesats, 10 %, tillämpas även i följande fall.

a) Då den, som bedriver rörelsen i Storbritannien, är bosatt utomlands under hela beskattningsperioden; den lägre skattesatsen tillämpas då även å utdelning, som verkställts till denne utom Storbritannien bosatte person.

b) Då rörelsen bedrives av ett brittiskt bolag, som är dotterbolag till ett utländskt moderbolag, samt utdelning äger rum från dotterbolaget till moderbolaget; även denna utdelning beskattas alltså endast med 10 %. — Med moderbolag förstås i detta sammanhang ett bolag, som behärskar minst hälften av röstvärdet i det andra bolaget.

Det anmärkes, att profits tax får avdragas från bolagets inkomst, innan income tax påföres å vinsten.

---

Rörande avtalets ikraftträdande hava bestämmelser meddelats i art. XXIV. Bestämmelserna hava utformats olika beträffande skatter i Storbritannien och skatter i Sverige.

I *Storbritannien* skall avtalet äga tillämpning:

1) Beträffande *income tax:* för varje taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april 1949. — Det erinras om att man i Storbritannien stundom beräknar skatten å det löpande årets inkomst, stundom å föregående års; det sistnämnda är i regel fallet ifråga om inkomst av rörelse och, i huvudsak, inkomst av jordbruk. Den nyss angivna regeln innebär alltså, att vid beskattning av inkomst av rörelse (och jordbruk) i Storbritannien skall avtalet tillämpas vid den beräkning av *1948 års inkomst* (inkomsten 6 april 1948—5 april 1949 eller motsvarande räkenskapsår), som ligger till grund för den skatt, som påföres år 1949. I flertalet övriga fall (inkomst av tjänst, av kapital o. s. v.) tillämpas avtalet vid beräkningen av 1949 års inkomst.

2) Beträffande *sur-tax:* för varje taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april 1948.

3) Beträffande *profits tax*, så vitt fråga är om följande inkomster, nämligen:

a) Inkomster som förvärvas under räkenskapsår, som börjar å eller efter den 1 april 1949.

b) I fall, då räkenskapsåret börjar före den 1 april 1949 och slutar efter sagda dag: den del av inkomsterna, som belöper å tiden efter sagda dag.

c) Inkomster, som förvärvas under eller belöpa å annan tid än som under a) och b) sägs, men vilka inkomster äro (eller, om icke avtalet förelåge, skulle vara) underkastade taxering till *income tax* under något taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april 1949. — Denna sista föreskrift finner sin förklaring däri, att olika principer tillämpas vid påförandet av income tax å rörelse samt vid påförandet av profits tax. Income tax å rörelse påföres under ett visst år med ledning av föregående års inkomst; profits tax påföres för ett visst år med ledning av *samma* års inkomst. För år 1949 påföres alltså income tax å rörelse med ledning av 1948 års inkomst, men profits tax påföres med ledning av 1949 års inkomst. För att beträffande profits tax göra avtalet tillämpligt även å 1948 års inkomst har man därför föreskrivit att beträffande profits tax skall avtalet tillämpas även å sådana inkomster, som äro underkastade income tax under år 1949 — detta är ju just inkomsten under år 1948 (eller motsvarande räkenskapsår).

I *Sverige* skall avtalet äga tillämpning:

1) Beträffande sådan skatt å inkomst, som utgår på grund av taxering under eller efter det kalenderår, som börjar den 1 januari 1950. — I detta fall blir alltså avtalet tillämpligt först ifråga om 1949 års inkomst, liksom fallet är i Storbritannien beträffande annan inkomst än av rörelse och jordbruk; tekniska skäl hava här omöjliggjort full likställighet.

2) Beträffande kupongskatt, som skall erläggas den 1 januari 1949 eller senare. — Här är full likställighet med den brittiska skatten å utdelning.

3) Beträffande sådan skatt å förmögenhet, som utgår på grund av taxering under eller efter det kalenderår, som börjar den 1 januari 1950. — Denna bestämmelse har betydelse endast ifråga om beskattning av brittiska bolag, se kap. 11 nedan.

## Kap. 2. Avtalens tillämplighet i territoriellt och personligt avseende.

Samtliga avtal äro begränsade, såväl i territoriellt avseende som i avseende å de personer, varå avtalen äro tillämpliga; denna begränsning följer med nödvändighet därav, att varje avtal ju endast gäller två stater. I övrigt är begränsningen utav ett avtals tillämplighetsområde i större eller mindre grad beroende å, huru reglerna om skattskyldigheten utformats i de båda avtalsslutande staterna. Den territoriella begränsningen är påkallad av att skattskyldigheten i stor utsträckning är beroende av, om ett visst handlande ägt rum inom endera statens område eller om viss egendom är därstädes belägen o. s. v. Den territoriella begränsningen har emellertid enligt vissa avtal även betydelse i personligt hänseende, nämligen beträffande sådana avtal, som gälla alla inom endera statens område bosatta personer. — I personligt hänseende måste även en gränsdragning ske, nämligen för att avgöra vilka personer, som skola åtnjuta de i avtalen angivna förmånerna; nyss har påpekats, att denna gränsdragning ifråga om personer kan sammanfalla med den territoriella gränsdragningen.

I territoriellt avseende gälla de olika avtalen i princip endast vederbörande staters egentliga områden, icke kolonier och därmed jämförliga besittningar. Beträffande Tyskland har förut framhållits, att avtalet alltjämt lärer få anses tillämpligt inom den amerikanska, brittiska och franska zonen. Det danska avtalet gäller inom det egentliga Danmark, men icke beträffande Färöarna och Grönland; ifråga om Färöarna får detta anses framgå av att den danska lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt till staten, vilken lag åsyftas i art. 2 utav avtalet, enligt uttrycklig föreskrift icke gäller för Färöarna, och beträffande Grönland följer det sagda av att dansk skattelagstiftning icke är tillämplig å Grönland, varest varken inkomstskatt eller förmögenhetsskatt uttages.[1] Enligt art. 11 i det norska avtalet skall detsamma icke tillämpas å Svalbard och Jan Mayen. Nederländska avtalet, art.

[1] Se danskt bet., Afsnit IV, sid. 9 och 86. — Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 164.

11, föreskriver, att avtalet skall tillämpas allenast å Nederländernas europeiska område. Enligt avtalet med Frankrike, art. 24, skall detta avtal tillämpas allenast å det egentliga Frankrike, med uteslutande av Algeriet och kolonierna; emellertid har ett tilläggsavtal träffats den 8 april 1949, varigenom huvudavtalet utsträckts att gälla även för Algeriet. Det amerikanska avtalet innehåller i prot. p. 14 en definition av det i avtalet nyttjade uttrycket »Amerikas Förenta Stater», vilket uttryck skall anses innefatta allenast delstaterna, territorierna Alaska och Hawaii samt distriktet Columbia; därmed är även avtalets territoriella begränsning angiven. Det brittiska avtalet gäller enligt art. II allenast beträffande Storbritannien (d. v. s. England och Skottland) samt Norra Irland, med undantag för Normandiska öarna och ön Man.[1] Jämlikt art. XXIII kan dock avtalet på framställning av endera staten utsträckas till varje annat område, för vars förbindelser med främmande makter Storbritannien har att svara. Detta är tydligtvis fallet, förutom beträffande ovannämnda öar, ifråga om brittiska kolonier, protektorat o. dyl. områden. En förutsättning är dock att inom området ifråga uttagas skatter, som äro i huvudsak likartade med dem, som avses i avtalet.

Med avseende å tillämpligheten i personligt avseende råder däremot större skiljaktighet mellan de olika avtalen. Detta sammanhänger naturligt nog med att man åsyftat att låta avtalen bliva tillämpliga allenast å de fysiska personer, som voro obegränsat skattskyldiga i endera av de avtalsslutande staterna men givetvis också å alla dessa personer. Då den obegränsade skattskyldigheten i fråga om fysiska personer tidigare följde medborgarskapet, hava också de äldre avtalen begränsats att gälla de båda staternas egna medborgare, men utan hänsyn till var dessa vistades; denna princip har emellertid, följande tröghetens lag, kommit att tillämpas även i avtal, som ingåtts efter det att den obegränsade skattskyldigheten ej längre anknöts till medborgarskapet. Numera åvilar i allmänhet en obegränsad skattskyldighet alla inom en stat bosatta personer, oberoende av deras medborgarskap, och i överensstämmelse härmed har ock avtalens personliga tillämplighetsområde i regel bestämts i de nyare avtalen. Slutligen har

[1] I fortsättningen användes endast uttrycket »avtal med Storbritannien», varmed emellertid då även åsyftas Norra Irland men icke Normandiska öarna och ön Man.

man i vissa avtal kombinerat dessa två principer, tillsynes under inflytande av den amerikanska skattelagstiftningen, som tillämpar ett dylikt, vidsträckt skattskyldighetsbegrepp. Man kan följaktligen särskilja tre olika grupper utav avtal, såvitt fråga är om *fysiska personer:*

1) Avtal, som äro tillämpliga allenast å medborgare i de avtalsslutande staterna, men som tillämpas å dessa varhelst de befinna sig. — Till denna grupp höra avtalen med Tyskland, Finland, Danmark, Norge och Ungern. Detta är direkt uttalat i art. 1 av berörda avtal, dock med undantag för tyska avtalet, som icke innehåller någon uttrycklig föreskrift härom. Förhållandet framgår emellertid av slutprot. p. 15, enligt vilken punkt särskilda överenskommelser kunna träffas till undvikande av dubbelbeskattning beträffande sådana personer, som icke tillhöra någondera staten. Härav måste följa, att personer, vilka äro medborgare i annan stat än Sverige eller Tyskland, icke inbegripas under avtalet, även om de äro boende i ettdera av nämnda två land.

En föreskrift om att särskilda överenskommelser skola träffas beträffande sådana skattskyldiga, som icke tillhöra någon av de avtalsslutande staterna, återfinnes för övrigt i samtliga avtal tillhörande nu förevarande grupp. Föreskriften har, bortsett från vissa språkliga skiljaktigheter, i regel följande innehåll:[1] Angående sådana skattskyldiga, som icke tillhöra någon av de avtalsslutande staterna, kunna de högsta finansmyndigheterna i dessa stater från fall till fall träffa särskilda överenskommelser till undvikande av dubbelbeskattning. Därvid skall i synnerhet hänsyn tagas till skattskyldiga, tillhörande sådana stater, vilka träffat avtal med båda de avtalsslutande staterna angående undvikande av dubbelbeskattning. — I det norska avtalet (slutprot. p. 1) är dock lydelsen en annan: Angående sådana skattskyldiga, som icke tillhöra någon av de avtalsslutande staterna, kunna de högsta finansmyndigheterna i dessa stater, med tillämpning av avtalets principer, från fall till fall träffa särskilda överenskommelser till undvikande av dubbelbeskattning. Här saknas således uttalandet om att hänsyn »i synnerhet» skall tagas till vissa skattskyldiga.

[1] Avtalet med Tyskland slutprot. p. 15 samt med Finland, Danmark och Ungern, slutprot. p. 1.

2) Avtal, som äro tillämpliga allenast å fysiska personer, vilka hava sitt hemvist i endera av de avtalsslutande staterna, men oberoende av personernas nationalitet. — Inom denna grupp falla avtalen med Nederländerna och Storbritannien. Detta är direkt uttalat i nederländska avtalet, art. 1, och framgår ifråga om brittiska avtalet indirekt av art. II samt av terminologien i avtalet i övrigt.

3) Avtal, som äro tillämpliga å såväl medborgare i endera staten, likgiltigt var de befinna sig, som ock å alla i endera staten bosatta personer, oberoende av nationalitet. Till denna grupp hör avtalen med Amerikas Förenta Stater (art. I) och med Schweiz (art. 1). — Man har i dessa avtal alltså anslutit sig till den amerikanska lagstiftningens mycket långt gående ståndpunkt ifråga om skattskyldigheten i Förenta Staterna.

Spörsmålet om det franska avtalets räckvidd i personligt avseende har varit föremål för tvekan, enär avtalet icke innehåller någon uttrycklig bestämmelse härom. Å svensk sida har man emellertid tolkat avtalet så som om detsamma endast avsåge svenska och franska medborgare, men oberoende av var de befinna sig. Man har härvid utgått från prot. p. 12, som i två avseenden kan sägas stödja en dylik uppfattning. I första stycket av denna protokollspunkt behandlas det fall, då tvivelsmål råder rörande frågan, i vilkendera staten en fysisk person skall anses hava sitt hemvist, och härvidlag bestämmes, att i sista hand skall man »rätta sig efter vederbörandes medborgarskap»; denna regel kan ju endast tillämpas å personer, som äro medborgare i antingen Sverige eller Frankrike. Andra stycket av protokollspunkten ifråga lämnar dessutom särskilda föreskrifter om förfarandet, då fråga är om personer, som icke tillhöra någondera av de båda staterna, alltså en föreskrift motsvarande den, som återfinnes i de ovan under 1) omförmälda avtalen; denna bestämmelse vore tillsynes icke erforderlig, om avtalet gällde andra än svenska och franska medborgare.[1] Till stöd för den anförda uppfattningen kan måhända även åberopas art. 16 i avtalet, som innehåller bestämmelsen om lika rättsskydd i båda staterna för fysiska personer. Denna likställighetsföreskrift är nämligen begränsad till fysiska personer, tillhörande en av de båda staterna; det vore ju föga rimligt att begränsa likställighetsprincipen till

[1] Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1938, sid. 135.

endast en del — låt vara den större delen — av de personer, varå avtalet är tillämpligt.

I överensstämmelse med det sagda har ock den svenska tillämpningskungörelsen så avfattats, att densamma endast avser svenska och franska medborgare (ehuru icke alla sådana medborgare; jämför nedan).

De franska myndigheterna hava emellertid tolkat avtalet på annat sätt. I en kommentar till avtalet ifråga[1] framhålles, att avtalet — i motsats till vad fallet var i det fransk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet — icke bibehållit nationalitetsbegreppet samt att följaktligen avtalet kan tillämpas å personer, som varken äro franska eller svenska medborgare. Det framhålles visserligen, att man skulle kunna draga motsatt slutsats utav avfattningen av prot. p. 12, men, tillägges det i kommentaren, denna bestämmelse hänsyftar tillsynes endast å sådana fall, då dubbelbeskattningsavtal, som Frankrike och Sverige ingått med andra stater, föranleda dubbelbeskattning i Sverige och Frankrike av en person, som icke är vare sig fransk eller svensk medborgare. — Med riktigheten av detta resonemang må förhålla sig hur som helst. Kvar står emellertid att enligt denna uppfattning är avtalet tillämpligt å alla personer, som äro bosatta i Sverige eller Frankrike, oberoende av nationalitet. I enlighet härmed har ock avavtalet tillämpats i Frankrike.

Ehuru de båda staterna sålunda hava olika uppfattning om avtalets räckvidd i personligt avseende, har ingen åtgärd vidtagits för att åvägabringa en gemensam ståndpunkt i berörda avseende.

Det isländska avtalet innehåller icke någon bestämmelse rörande de skattskyldiga, å vilka detsamma skall tillämpas. Då emellertid avtalet endast innehåller en fullmakt för de högsta finansmyndigheterna i de båda staterna att i förekommande fall träffa överenskommelse i och för undanröjande av dubbelbeskattning, torde få antagas, att avtalet är tillämpligt å alla personer, oberoende av nationalitet och hemvist, vilkas intressen endera staten vill tillvarataga. I praktiken lärer väl detta aldrig komma att gälla andra än fysiska personer, som äro bosatta i eller medborgare i endera staten.

Med ledning av det ovan sagda kan konstateras, att de personkretsar, varå olika avtal äro tillämpliga, delvis sammanfalla

[1] Revue de l'Enregistrement 1938, sid. 222.

och i övrigt låta sig uppdela i tre grupper, på sätt framgår av följande sammanställning.

Avtalen med nedan angivna stater äro tillämpliga å följande fysiska personer:

| Alla, som äro medborgare i samt bosatta i endera staten. | Alla, som äro medborgare i endera staten men icke bosatta i någondera staten. | Alla, som icke äro medborgare i någondera staten, men som äro bosatta i en av staterna. |
|---|---|---|
| Tyskland | Tyskland | |
| Finland | Finland | |
| Danmark | Danmark | |
| Norge | Norge | |
| Nederländerna | | Nederländerna |
| Frankrike | Frankrike[1] | Frankrike[2] |
| Ungern | Ungern | |
| Förenta Staterna | Förenta Staterna | Förenta Staterna |
| Schweiz | Schweiz | Schweiz |
| Storbritannien | | Storbritannien |

Tillämpningskungörelserna hava emellertid erhållit en avfattning, som i åtskilliga fall icke överensstämmer med avtalen, på sätt närmare framgår av följande sammanställning av kungörelsernas innehåll.

Kungörelserna rörande avtalen med nedan angivna stater äro tillämpliga å följande fysiska personer:

| Alla, som äro medborgare i samt bosatta i endera staten. | Alla, som äro medborgare i endera staten men icke bosatta i någondera staten. | Alla, som icke äro medborgare i någondera staten men som äro bosatta i en av staterna. |
|---|---|---|
| Tyskland | Tyskland | |
| Finland | Finland | |
| Danmark | | |
| Norge | Norge | |
| Nederländerna | | Nederländerna |
| Frankrike | | |
| Ungern | | |
| Förenta Staterna | | Förenta Staterna |
| Schweiz | Schweiz | Schweiz |

[1] Enligt svensk, men icke enligt fransk uppfattning.
[2] Enligt fransk, men icke enligt svensk uppfattning.

Det framgår härav, att kungörelserna rörande avtalen med Danmark, Frankrike, Ungern och Förenta Staterna icke gälla medborgare i någon av dessa stater eller i Sverige, därest medborgarna icke äro bosatta i någondera staten, och detta i trots av att avtalen hava ett annat innehåll. Följaktligen kan i dylika fall kungörelsen leda till en beskattning, som strider mot avtalen; rättelse kan då endast vinnas genom framställning till Kungl. Maj:t.

Även då fråga är om de *juridiska personer,* å vilka avtalen äro tillämpliga, förete avtalen betydande skiljaktigheter. Där särskilda bestämmelser härom givas, vilket är fallet ifråga om alla avtal med undantag för avtalen med Tyskland, Frankrike och Island, äro desamma dessutom i regel så avfattade, att därmed intet avgörande svar gives i förevarande avseende.

Det är emellertid tydligt, att de olika staterna även i detta fall sökt göra avtalen tillämpliga å sådana juridiska personer, som äro obegränsat skattskyldiga enligt staternas interna lagstiftning, men samtidigt ock velat begränsa avtalens giltighet till allenast dessa juridiska personer. Även här hava olika uppfattningar gjort sig gällande, då man hade att bestämma, vilka juridiska personer, som borde vara obegränsat skattskyldiga i ett visst land.[1] Till en början anknöt man till företagets nationalitet; i överensstämmelse härmed skilja våra svenska skattelagar i olika sammanhang mellan »svenska» bolag och »utländska» bolag. Sedermera övergick man, följande samma utvecklingslinje som beträffande fysiska personer, till att anse den juridiska personens hemvist vara avgörande för den obegränsade skattskyldigheten. Emellertid gjorde sig härvidlag även en tredje åsikt gällande, nämligen att för beskattningsrättens utövande vore avgörande, var den verkliga ledningen och övervakningen av den juridiska personen ägde rum; det är ju, beroende på hur begreppen utformas, ingalunda säkert, att den verkliga ledningen och övervakningen utövas i samma stat, där den juridiska personen har sitt hemvist.

Även nu angivna begreppsbestämningar lämna dock åtskilligt övrigt att önska ifråga om tydlighet. Framför allt är detta fallet, då det gäller att avgöra, *när* en juridisk person kan anses hava viss nationalitet.

De svenska dubbelbeskattningsavtalen erbjuda en provkarta å

[1] Jfr CONSTANTIN och GAUTRAT, sid. 13 o. f.

alla de nu angivna ståndpunkterna men kunna efter sin ordalydelse delas i allenast två grupper:

1) Avtal, som låta de juridiska personernas nationalitet vara avgörande för avtalens tillämplighet. — Till denna grupp äro hänförliga avtalen med Finland, Danmark, Norge, Ungern, Amerikas Förenta Stater och Schweiz. Samtliga dessa avtal tala i art. 1 om »svenska» juridiska personer och om juridiska personer av den andra statens nationalitet (finska, danska, norska, ungerska, amerikanska, schweiziska juridiska personer). Även det tyska avtalet torde vara att hänföra till denna grupp, ehuru avtalet icke innehåller någon bestämmelse härom. Då detta avtal ifråga om fysiska personer endast avser medborgare i Sverige och Tyskland, vore nämligen föga rimligt, om avtalet i fråga om juridiska personer skulle sträcka sig längre. Motsvarigheten till en fysisk persons medborgarskap är emellertid ifråga om en juridisk person dennes nationalitet, vadan avtalet torde få anses begränsat till svenska och tyska juridiska personer.

2) Avtal, som avse juridiska personer med hemvist i endera staten. — Inom denna grupp faller det nederländska avtalet, vilket enligt art. 1, § 1 gäller »skattskyldiga, som hava sitt skatterättsliga hemvist i en av de båda avtalsslutande staterna», samt vidare det brittiska avtalet, vilket enligt sin ordalydelse endast gäller juridiska personer, som äro bosatta i endera staten, jämför art. II 1) f).

Beträffande det franska avtalet gäller alltjämt, att däri icke angives å vilka personer detsamma är tillämpligt och sålunda ej heller å vilka juridiska personer detta är fallet. Det återstår då endast att söka ett svar å denna fråga med ledning av avtalets allmänna bestämmelser. I sådant avseende märkes, att art. 4 innehåller ett par ur svensk synpunkt betydelsefulla regler rörande begränsning av skattskyldigheten i Frankrike för vissa juridiska personer; reglerna ifråga gälla dock allenast bolag, »som hava sitt skatterättsliga hemvist i Sverige». Med utgångspunkt härifrån synes befogat antaga, att avtalet i dess helhet är tillämpligt å sådana juridiska personer — givetvis ej blott bolag — vilka äga sitt skatterättsliga hemvist i Sverige. Då måste emellertid rimligtvis detsamma gälla ifråga om sådana juridiska personer, som hava sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike.

Avtalet med Island innehåller ingen föreskrift i nu förevarande avseende.

Den ovan gjorda indelningen utav avtalen i två grupper överensstämmer med avtalens avfattning. Densamma giver emellertid, som redan framhållits, dock icke därmed något svar å frågan, vilka jurdiska personer som avses i de olika avtalen. Härvidlag måste beträffande den först angivna gruppen klarläggas, vad som förstås med att en juridisk person äger det ena eller andra landets nationalitet. Ett svar å denna fråga erhålles icke i själva avtalen. Det är därför nödvändigt att söka svaret i de olika ifrågakommande ländernas interna skattelagstiftning och rättspraxis.

Vad till en början angår Sverige, giver den svenska interna lagstiftningen ingen upplysning om vad som skall förstås med en svensk eller utländsk juridisk person. I den mån registrering av juridiska personer förekommer här i riket, såsom beträffande aktiebolag, ekonomiska föreningar m. fl., får den här skeende registreringen anses avgörande för frågan om den juridiska personens svenska nationalitet; att sedan utlänningar måhända utöva ett avgörande inflytande beträffande verksamheten, saknar härvidlag betydelse. Av bestämmelserna i aktiebolagslagen 8 § 5. och 123 § följer vidare, att ifråga om svenskt aktiebolag måste bolagets styrelse hava sitt säte i Sverige och bolagsstämman sammanträda å ort inom riket. Styrelsen för en ekonomisk förening måste även hava sitt säte i Sverige, lagen om ekonomiska föreningar, 7 § 3), och givetvis måste även föreningssammanträdet hållas inom riket. Är åter fråga om juridiska personer, som icke äro registreringspliktiga, t. ex. ideella föreningar, torde det avgörande få anses vara, om den juridiska personens styrelse har sitt säte här i riket eller om den huvudsakliga verksamheten utövas härstädes; i dylikt fall lärer vederbörande få betraktas såsom svensk juridisk person. En juridisk person, som registrerats utomlands eller — där registrering icke förekommer — vars styrelse har sitt säte utomlands, måste däremot enligt svensk uppfattning betecknas såsom utländsk juridisk person. Från denna regel göres dock ett undantag genom den år 1933 införda bestämmelsen i K.L. 64 § 2 mom.: Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt K.L. betraktas som svensk ekonomisk förening, såvitt

företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen äges eller på annat därmed jämförligt sätt innehaves av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.[1] I detta speciella fall har således Sverige övergått till att låta platsen för den »verkliga» ledningen bliva avgörande.

Enligt skattelagstiftningen i Tyskland torde alltjämt såsom tyska juridiska personer anses sådana, vilka bildats enligt tysk rätt och vilka enligt sina stadgar eller dylikt hava sitt säte inom Tyskland. I avsaknad av bestämmelser rörande den juridiska personens säte, torde det avgörande vara, att den verkliga ledningen eller förvaltningen utövas i Tyskland.[2]

I Finland torde, i nära anslutning till den svenska ståndpunkten, till inhemska juridiska personer räknas sådana, som inregistrerats i Finland och där hava sitt säte, eller, om inregistrering icke förekommer, sådana vilkas ledning har sitt säte i Finland.[3]

Ifråga om Danmark kräves för obegränsad skattskyldighet, att vederbörande juridiska person är hemmahörande i Danmark. Så anses återigen vara fallet, om den juridiska personens styrelse eller huvudkontor finnes i Danmark.[4]

I Norge torde för frågan, om en juridisk person äger norsk nationalitet, vara avgörande, om den juridiska personen har sitt huvudkontor i Norge eller — om den juridiska personen icke har något huvudkontor därstädes — om styrelsen har sitt säte i Norge.[5]

Enligt tidigare rättsuppfattning i Ungern gällde, att såsom ungerska juridiska personer räknades sådana, vilka voro registreringspliktiga i Ungern och jämväl blivit där registrerade; dessa företag måste även hava sitt säte i Ungern.[6] Beträffande icke registreringspliktiga juridiska personer torde kunna antagas, att desamma ansågos vara ungerska, därest de hade sitt säte i Ungern. Om nuvarande ståndpunkt i detta avseende kan intet uttalande göras.

[1] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 52.
[2] ROSENDORFF, sid. 142 a (1), 219, TROEGER, sid. D 31, 95, BÜHLER, Steuerrecht, I, sid. 133. — Jfr ALLIX, sid. 571.
[3] REKOLA, sid. 38.
[4] HELKETT, sid. 43.
[5] BUGGE, sid. 42.
[6] KNEPPO m. fl., sid. 1650, KNEPPO i I. F. A. Studies I, sid. 92.

Vad angår Amerikas Förenta Stater, anses därstädes såsom inhemsk juridisk person en sådan, som bildats eller organiserats i Förenta Staterna eller enligt lagstiftningen i någon dess delstat eller något dess territorium;[1] denna definition återgår även i amerikanska avtalet, prot. 1 d). Då en juridisk person fyller nu angivna villkor, anses densamma såsom amerikansk även om den icke driver någon rörelse eller besitter någon egendom i Förenta Staterna.

I Schweiz räknas till schweiziska juridiska personer sådana, som hava sitt säte i Schweiz.[2] Beträffande aktiebolag, kommanditaktiebolag, bolag med begränsad ansvarighet och ekonomiska föreningar, skall platsen för deras säte framgå av stadgarna. Ifråga om andra juridiska personer anses desamma hava sitt säte i Schweiz, därest deras ledning utövas i Schweiz. Emellertid anses man i beskattningshänseende icke bunden av den ort, som formellt angives vara den juridiska personens säte; är denna ort blott formellt angiven såsom säte för den juridiska personen medan dess verkliga ledning utövas annorstädes, anser man den juridiska personen hemmahörande å den ort, där den verkliga ledningen utövas.

Resultatet av denna översikt av de till grupp 1) hänförda avtalen, vilka äro tillämpliga å juridiska personer, som äga vederbörande staters nationalitet, kan sammanfattas sålunda.

En juridisk person anses hava viss stats nationalitet:

a) Därest den juridiska personen bildats enligt denna stats lagar och där inregistrerats, där så kräves, samt dess styrelse har sitt säte i staten ifråga. — Så torde vara fallet beträffande Sverige, Tyskland, Finland, Ungern och Schweiz, dock att man i Schweiz kan till inhemska juridiska personer räkna även sådana, som — utan att uppfylla angivna villkor — hava sin verkliga ledning i Schweiz.

b) Därest den juridiska personen bildats eller organiserats i vederbörande stat, oberoende av var styrelsen har sitt säte. — Så är fallet beträffande Amerikas Förenta Stater.

c) Därest den juridiska personens styrelse har sitt säte eller

[1] I.R.C. sec. 3797 (4).

[2] BLUMENSTEIN, sid. 33, HIGY, sid. 53, IRENE BLUMENSTEIN, sid. 15, 314. — Jfr Bundesratbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer, art. 3, 2. — Se även Botschaft 19/10 1948, sid. 9.

dess huvudkontor är beläget i vederbörande stat, oberoende av var bolaget är bildat. — Hit äro att hänföra Danmark och Norge.

Härefter återstår att undersöka, vad som beträffande de till grupp 2) hänförda avtalen är att förstå med att den juridiska personen har sitt hemvist i en viss stat.[1]

Beträffande Nederländerna skiljer man ju i avtalet icke mellan juridiska personers nationalitet, utan det avgörande är, var de hava sitt skatterättsliga hemvist. Om en juridisk person bildats enligt nederländsk rätt, anses emellertid densamma hava sitt hemvist i Nederländerna. I andra fall anses avgörande, var den juridiska personens ledning utövas. Emellertid har i avtalet ett undantag gjorts från denna interna regel. Enligt avtalet med Nederländerna, art. 1, § 2, skall nämligen såsom en juridisk persons hemvist anses den ort, där den juridiska personen har sitt *verkliga* säte, d. v. s. där dess verkliga ledning utövas, utan hänsyn till vad stadgarna angiva såsom dess säte.[2] Avtalet blir alltså tillämpligt å juridiska personer, som hava sitt *verkliga* säte i Sverige eller Nederländerna.

Ifråga om Storbritannien, där enligt avtalet är avgörande, var den juridiska personen är bosatt, innehåller avtalet i art. II 1) f) en definition å detta begrepp. Ett bolag (med vilket uttryck åsyftas varje slag av juridisk person) anses vara bosatt i Sverige, om bolaget bildats enligt svensk lag och ledningen och övervakningen av dess rörelse icke äger rum i Storbritannien eller om bolaget visserligen icke bildats enligt svensk lag men ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Sverige, samt anses bosatt i Storbritannien, om ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Storbritannien. — Detta innebär alltså, att den juridiska personen städse anses bosatt i Storbritannien, om ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum därstädes, även om bolaget bildats enligt svensk lag. Om däremot ett bolag bildats enligt svensk lag och ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum utomlands, men icke i Storbritannien, anses bolaget bosatt i Sverige.

Vad angår Frankrike har redan påpekats, att avtalet är tillämpligt å juridiska personer, som hava sitt skatterättsliga hem-

[1] Jfr nedan Kap. 3 § 2.
[2] Jfr SOEST och PEETERS, sid. 217, 218.

vist i endera staten. Enligt art. 14 § 3 i avtalet anses återigen en juridisk person hava sitt skatterättsliga hemvist å den ort, där den har sitt *verkliga* säte, vadan avgörande för avtalets tillämpning blir, om den juridiska personen har sitt verkliga säte i Sverige eller Frankrike.

Ifråga om samtliga till grupp 2) hänförda avtal gäller alltså att desamma äro tillämpliga å juridiska personer, vilkas *verkliga* ledning har sitt säte i endera staten.

Man erhåller således fyra olika grupper av avtal med hänsyn till frågan om desammas tillämplighet å juridiska personer.

Sammanfattning:

Avtalen med följande stater äro tillämpliga å juridiska personer, under förutsättning att

a) de bildats enligt statens lagar och deras styrelse har sitt säte i staten:

Tyskland, Finland, Ungern, Schweiz.

b) de bildats enligt statens lagar:

Amerikas Förenta Stater.

c) deras styrelse har sitt säte eller deras huvudkontor är beläget i staten:

Danmark, Norge.

d) den verkliga ledningen utövas i staten:

Nederländerna, Frankrike, Storbritannien.

Samtliga tillämpningskungörelser gälla till en början svenska juridiska personer, dock med viss begränsning ifråga om kungörelserna rörande avtalen med Nederländerna och Frankrike. Det är givet, att man från svensk sida måste anknyta till den interna svenska terminologien vid avfattningen av bestämmelser, som skola tillämpas i Sverige. I övrigt gälla kungörelserna rörande avtalen med Tyskland, Finland, Ungern och Schweiz även juridiska personer av dessa andra staters nationalitet; då staterna itråga torde uppställa samma krav som Sverige, för att en juridisk person skall anses äga vederbörande stats nationalitet, lärer kungörelsens avfattning icke föranleda någon svårighet vid tillämpningen. Kungörelserna rörande avtalen med Danmark och Norge gälla likaledes juridiska personer av dessa staters nationalitet. Här måste dock en juridisk person anses äga dansk eller

norsk nationalitet, så snart densamma uppfyller de i Danmark och Norge uppställda, ovan angivna kraven; i dylika fall kan inträffa, att den juridiska personen efter svensk rättsuppfattning även är att anse såsom en svensk juridisk person. Kungörelsen rörande avtalet med Förenta Staterna gäller juridisk person, hemmahörande i Förenta Staterna, vilket begrepp enligt 9 § 2 mom. tolkas i överensstämmelse med den amerikanska lagstiftningens föreskrifter; något fall av dubbel nationalitet lärer dock icke kunna härigenom uppkomma.

Kungörelserna rörande avtalen med Nederländerna och Frankrike gälla icke alla svenska juridiska personer utan allenast sådana, vilkas *verkliga* ledning utövas i Sverige. Å andra sidan gäller kungörelsen rörande avtalet med Nederländerna utländsk juridisk person, vars verkliga ledning utövas i Nederländerna, medan kungörelsen rörande avtalet med Frankrike gäller »fransk» juridisk person, vars verkliga ledning utövas i Frankrike. Den franska rättstillämpningen är emellertid vacklande ifråga om kriterierna för en juridisk persons nationalitet — stundom anser man det avgörande vara, var styrelsen har sitt formella säte, stundom var den verkliga ledningen utövas — och formuleringen av kungörelsen är därför föga upplysande. Närmast till hands liggande synes vara att tolka kungörelsen i så nära anslutning till avtalet som möjligt, d. v. s. anse kungörelsen tillämplig å alla icke svenska juridiska personer, vilkas verkliga ledning utövas i Frankrike. Anvisningarna till brittiska avtalet referera endast avtalets innehåll. I övrigt hänvisas till framställningen under kap. 3 § 2 nedan.

Det sätt, varå avtalens tillämplighetsområden bestämts, leda stundom till vissa kollisioner mellan olika avtal. Om sålunda t. ex. en amerikansk medborgare är bosatt i Storbritannien, kan han gentemot Sverige åberopa både det svenska avtalet med Förenta Staterna och det svenska avtalet med Storbritannien. Då de svenska tillämpningskungörelserna, särskilt i vad de avse kupongskatten, icke tagit ståndpunkt till dylika fall, kan härav återigen följa en beskattning i Sverige, som strider mot innehållet i ett dubbelbeskattningsavtal. Önskvärt vore ur denna synpunkt, att samtliga dubbelbeskattningsavtal kunde erhålla en likartad begränsning ifråga om sin tillämplighet och då ifråga om fysiska personer

begränsas att gälla allenast sådana personer, som äro bosatta inom de avtalsslutande staternas områden. Så länge vissa stater alltjämt beskatta sina egna medborgare, var helst desamma befinna sig, för all deras inkomst och förmögenhet, möta dock betydande svårigheter att ernå en sådan lösning.

## Kap. 3. Bosättningens betydelse ifråga om dubbelbeskattning; innebörden av begreppet »bosatt».

I kap. 2 har bl. a. angivits, å vilka fysiska och juridiska personer de olika avtalen äga tillämpning. Beträffande fysiska personer framgår av denna redogörelse, att för tillämpligheten av vissa avtal är helt eller delvis avgörande, om vederbörande person är *bosatt* i endera av de avtalsslutande staterna.

Bosättningens betydelse för dubbelbeskattningsfrågor inskränker sig emellertid icke till att på detta sätt utgöra en gräns i vissa fall mellan de personer, å vilka ett avtal är tillämpligt, samt de personer, som falla utanför avtalets tillämplighetsområde. Härutöver är nämligen bosättningen av betydelse vid tillämpningen av avtalen i så måtto, att samtliga avtal — och således även de, som äro tillämpliga allenast å medborgare i de avtalsslutande staterna — vid uppdelningen av beskattningsrätten mellan staterna fästa större eller mindre avseende vid i vilkendera staten de personer äro bosatta, vilka äro inbegripna under avtalen. I sådant avseende gäller såsom allmän huvudregel, att, där icke avtalen annat föreskriva (vilket dock i stor utsträckning är fallet), *inkomst och förmögenhet beskattas allenast i den stat, där vederbörande är bosatt.* Ifråga om avtal, som gälla allenast beträffande medborgare i de båda staterna, har man givetvis i dessa fall att först och främst undersöka, om vederbörande person är medborgare i endera staten — eljest kommer ju aldrig ifråga att tillämpa avtalet å denne person — samt därefter, såvitt han är medborgare i en av staterna, att undersöka, i vilkendera staten personen är bosatt.

Det må här anmärkas, att uttrycket »bosatt» icke förekommer i samtliga avtal. I avtalen med Nederländerna, Frankrike och Ungern användes i stället uttrycket »skatterättsliga hemvist» och

i avtalet med Schweiz endast uttrycket »hemvist»; då avtalen hänföra sig till och avse skatterättsliga bestämningar, är givet att även i schweiziska avtalet åsyftas vederbörandes skatterättsliga hemvist. Även då uttrycket »bosatt» användes, måste därmed förstås den bosättning, som är av betydelse ur beskattningssynpunkt, icke det eventuellt därifrån avvikande begrepp, som användes i civillagstiftningen eller i författningar om folkbokföring m. m. Då vidare i den svenska skattelagstiftningen begreppet »bosatt» definieras såsom den plats, där en person har »sitt egentliga bo och hemvist» (punkt 1 anv. till 53 § K.L.) torde man kunna konstatera, att de i avtalen nyttjade svenska uttrycken »bosatt», »skatterättsligt hemvist» och »hemvist» äro att anse såsom synonyma.[1] — I det amerikanska avtalet användes emellertid icke något av berörda uttryck, utan man talar däri i stället om personer, som bo eller äro boende i endera staten; även dessa uttryck få anses synonyma med uttrycket »bosatt».[2]

I det följande kommer att genomgående användas uttrycket »bosatt» för att beteckna den territoriella samhörighet med en stat som medför de i de olika avtalen angivna rättsverkningarna. Detta är emellertid endast en praktisk åtgärd för att undvika skiftande omskrivningar; därmed är på intet sätt angivet, att uppfattningen om var en person skall anses såsom bosatt skulle vara densamma enligt samtliga avtal — tvärtom äro avtalens innehåll icke överensstämmande i nu berörda avseende. Vid redogörelsen för avtalens innehåll behandlas fysiska och juridiska personer var för sig.

## § 1. Fysiska personer.

### A. De allmänna reglerna i avtalen.

Vad först angår svensk rätt erinras om att, såsom nyss påpekats, en person anses såsom bosatt här i riket, då han här har sitt egentliga bo och hemvist, punkt 1 anv. till 53 § K.L.; här

[1] Det må anmärkas, att ordet »Wohnsitz», som i avtalet med Schweiz återgives med »hemvist», även förekommer i det tyska avtalet, art. 10. I den svenska texten till det tyska avtalet har emellertid ordet »Wohnsitz» återgivits med »bosatt». (»Als Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens wird der Ort angesehen . . .» har översatts med »Skattskyldig anses enligt detta avtal bosatt å den ort . . .»).

[2] I det amerikanska avtalet har ordet »resident» översatts med »bo» eller »boende». I det brittiska avtalet, art. II, har samma ord i regel översatts med »bosatt», ehuru i ett fall man i stället nyttjat uttrycket »boende».

åsyftas, såsom av sammanhanget framgår, endast fysiska personer. Bo och hemvist torde en person få anses hava å den ort, där han har fast bostad under förhållanden, som tyda på avsikt att stadigvarande uppehålla sig därstädes. Med en fysisk person, som är bosatt i Sverige, likställes enligt 68 § K.L. den, som utan att vara i Sverige bosatt härstädes stadigvarande vistas; motsatsen härtill är tydligtvis tillfällig vistelse i Sverige, som icke jämställes med bosättning. Att draga en klar gräns mellan stadigvarande och tillfällig vistelse möter givetvis svårigheter; enligt beskattningsmyndigheternas praxis torde man emellertid som regel anse, att en vistelse i Sverige är stadigvarande, om vistelsen varar över sex månader.[1] Svensk medborgare, som uppehåller sig å resor i främmande land men har bo eller familj kvar i riket, anses vara bosatt härstädes, även om vistelsen utomlands är långvarig.

Ifråga om innebörden av begreppet bosatt, innehålla avtalen med Finland, Danmark och Norge (art. 3) en bestämmelse, som helt sammanfaller med den svenska definitionen av detta begrepp: Enskild skattskyldig anses bosatt i en av staterna, om han där har sitt egentliga bo och hemvist. Enligt avtalen med Nederländerna (art. 1, § 2), Frankrike (art. 14 § 1) och Ungern (art. 3) anses en fysisk person bosatt där han har sin »normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem». Tyska avtalet, art. 10, angiver, att en person anses bosatt å den ort, där han »innehar bostad under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att därstädes behålla en bostad». Enligt schweiziska avtalet, art. 2, 2., är en person bosatt å den ort, där han har »en stadigvarande bostad». De amerikanska och isländska avtalen innehålla över huvud taget icke någon definition å begreppet bosatt, medan det brittiska avtalet art. II 1) f) hänvisar till de avtalsslutande staternas interna beskattningsregler.

I den mån avtalen innehålla någon definition, är emellertid denna av föga värde. Det återstår nämligen ändock att klarlägga definitionens innebörd med hänsyn till rättsuppfattningen i envar av de stater, med vilka dubbelbeskattningsavtal ingåtts; motsvarande undersökning måste även ske beträffande de avtal, som icke alls innehålla någon definition av begreppet bosatt. Vid en sådan undersökning synes lämpligast att sammanföra avtalen med

[1] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 49 o. f.

de nordiska staterna till en grupp, avtalen med Nederländerna, Frankrike och Ungern till en annan grupp, avtalen med Tyskland och Schweiz till en tredje samt slutligen avtalen med de anglosachsiska staterna till en fjärde grupp.

### 1) Avtalen med de nordiska staterna.

Då avtalet med Finland ingicks, gällde ännu den finska lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt av den 5 december 1924, vilken stadgade obegränsad skattskyldighet för alla finska medborgare, likgiltigt var de voro bosatta. Bosättningsbegreppet hade därför betydelse allenast för kommunalbeskattningen, nämligen för avgörandet av vilken kommun, som ägde upptaga sådan skatt. Enligt den förhärskande åsikten ansågs en person vara bosatt i den kommun, där han vid skatteårets (beskattningsårets) början blivit eller bort bliva mantalsskriven. Mantalsskrivningen skulle återigen ske i den kommun, där vederbörande var »stadigvarande bosatt», vilket ansågs vara fallet, om personen uppehöll sig i kommunen och där skaffat sig en varaktig bostad, i vilken han vistades åtminstone tidtals, samt dessutom hade för avsikt att faktiskt bosätta sig på platsen.[1]

Sedermera ersattes emellertid 1924 års lag av lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt till staten den 19 november 1943, i samband varmed bestämmelserna om den obegränsade skattskyldigheten ändrades. Avgörande för denna obegränsade skattskyldighet blev nu bosättningen; enligt 7 § i sagda lag föreligger obegränsad skattskyldighet för varje person, som under skatteåret »varit bosatt i Finland». En person anses enligt 7 § vara bosatt i Finland, om han eller hans familj där har stadigvarande bostad *eller* om han vistas i Finland över sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro icke anses medföra avbrott i vistelsen.[2] Ifråga om kommunalbeskattningen tillämpas emellertid alltjämt den äldre regeln å personer, som icke äro bosatta i Finland i den betydelse, statsskattelagen angiver. Om de mantalsskrivits i en viss kommun, anses de nämligen därstädes obegränsat skattskyldiga till kommunalskatt; detta har sin egentliga betydelse beträffande fins-

[1] Beträffande nu berörda äldre bestämmelser och deras tolkning, se WILLGREN, sid. 83, 248, WESTIN, sid. 64, och ZEIDEN, sid. 13.

[2] Jfr finska bet. 1934, sid. 65, Förklaringar till lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, sid. 8, ÖSTENSON, sid. 17, REKOLA, sid. 35.

ka medborgare, som vistas å utländsk ort, utan att hava definitivt utflyttat ur Finland.

I Danmark skiljer man mellan bosättning samt tillfällig vistelse. Obegränsat skattskyldig är varje fysisk person, som är bosatt i Danmark samt var och en, som, med bibehållande av sin i Danmark havda bostad, tillfälligt uppehåller sig utom landet, § 2 lagen om Indkomst- og Formueskat til Staten. Däremot föreligger icke någon obegränsad skatteplikt för utlänningar, som tillfälligt vistas i Danmark, men vistelsen anses *icke* tillfällig, om utlänningen oavbrutet vistats i Danmark under sex månader, § 3 samma lag; efter sex månaders vistelse blir alltså utlänningen att anse såsom bosatt i Danmark. I övrigt anses en person bosatt i Danmark om han har fast bostad därstädes eller på annat sätt har en varaktig anknytning till Danmark; särskilt fäster man avseende vid om vederbörande har bildat hushåll, förhyrt bostad, eller på annat liknande sätt tillkännagivit sin avsikt att vilja bo i Danmark.[1] Ytterligare regler angående skattskyldigheten hava givits i en lag av den 19 december 1942, § 2: Personer, som icke äro fast bosatta i Danmark, men som den 1 april eller den 1 oktober vistas i Danmark och som under de närmast därförut tilländalupna sex månaderna med eller utan avbrott uppehållit sig därstädes under minst tre månader, skola medtagas vid taxeringen på samma sätt som personer, vilka äro fast bosatta i Danmark; ehuru dessa personer taxeras, anses de alltså icke bosatta i Danmark.[2]

Ifråga om Norge meddelas vissa regler i § 12 skattelov for byene (§ 17 skattelov for landet), vilka regler behandla det fall, då en persons skattskyldighet är beroende av hans bosättning i Norge eller utlandet; det avgörande är i princip bosättningen den 1 januari taxeringsåret. Någon närmare definition av begreppet bosättning gives dock icke i lagen. Man kräver emellertid, för att bosättning skall anses vara för handen, att personen skall hava fast anknytning till Norge.[3] Härvidlag fäster man särskilt avseende vid om personen har familj (hushållerska) och bostad i Norge samt om han har en anställning därstädes, som icke är rent tillfällig. Därest en person varit bosatt i Norge och följ-

[1] Jfr HELKETT, sid. 10, 14.
[2] Ändring av dessa bestämmelser har dock numera föreslagits, se danskt bet., Afsnit IV, sid. 8, 83.
[3] Jfr BUGGE, sid. 37 o. f., THOMLE, sid. 23, LUND, sid. 45.

aktligen skattskyldig där, gäller nu, att en tillfällig vistelse utom Norge icke upphäver skattskyldigheten med mindre vistelsen utomlands varat minst fyra år. Emellertid får man icke beskatta personer, som den 1 januari taxeringsåret upphållit sig i utlandet minst ett år, därest de visa sig hava betalt inkomstskatt eller annan däremot svarande skatt i utlandet för det förflutna året. — Å andra sidan är föreskrivet, att utlänningar anses bosatta i Norge, då de den 1 januari uppehållit sig i Norge oavbrutet i minst ett år; denna regel gäller oberoende av anledningen till uppehållet i Norge. Bestämmelsen tillämpas icke blott å utlänningar utan även å i utlandet bosatta norrmän. Ett undantag från denna regel gives dock i § 21 skattelov for byene (§ 26 skattelov for landet) i det att utlänningar, som uppehålla sig i Norge i studiesyfte, alltid äro fritagna från skattskyldighet därstädes, huru länge uppehållet än varar. Emellertid är givet, att en utlänning kan anses bosatt i Norge tidigare än efter ett års förlopp, om han nämligen slagit sig ned därstädes i avsikt att kvarstanna för längre tid.

De nordiska ländernas skattelagar överensstämma, som synes, rätt väl ifråga om förutsättningarna för att bosättning i det ena eller andra landet skall föreligga. En viktig olikhet föreligger dock: Medan man i Sverige skiljer mellan bosättning och stadigvarande vistelse, vilken sistnämnda väl likställes med men dock icke utgör någon bosättning, saknas i de övriga nordiska länderna denna uppdelning. Man kan kanske uttrycka saken så, att i dessa andra nordiska länder skiljer man blott mellan bosättning, å ena, samt tillfällig vistelse, å den andra sidan. När den tillfälliga vistelsen nått sådan utsträckning, att man enligt svensk uppfattning skulle anse att vistelsen övergått till att bliva varaktig, anser man i övriga nordiska länder, att bosättning föreligger; så är ju fallet i Finland, om vistelsen varat mera än sex månader, i Danmark om den varat sex månader och i Norge efter ett år.

Detta förhållande får sin särskilda betydelse med hänsyn till en i art. 3 av ifrågavarande dubbelbeskattningsavtal intagen särskild regel, enligt vilken en skattskyldig, å vilken ett avtal är tillämpligt men som icke har bo och hemvist i någondera staten, skall anses bosatt i den stat, där han stadigvarande vistas; härtill har fogats det ytterligare uttalandet, att »stadigvarande vistelse i ena staten anses föreligga under tid, då den skattskyldige å någon

ort inom staten uppehåller sig under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att vistas där icke blott tillfälligtvis».

Denna föreskrift verkar tydligtvis i två riktningar: Om en person stadigvarande vistas i Sverige, men är bosatt i en annan av ifrågavarande stater, gäller icke den interna svenska regeln om att stadigvarande vistelse likställes med bosättning; om t. ex. en finsk medborgare, som är bosatt i Finland, stadigvarande vistas i Sverige, anses han enligt avtalet endast vara bosatt i Finland och han får i Sverige *icke* »likställas» med här i riket bosatta personer. I motsatt fall, då en i Sverige bosatt person vistas i något av de andra nordiska länderna så länge, att man i Sverige skulle kalla vistelsen för stadigvarande (6 månader à 1 år, jämför ovan), blir han däremot att anse såsom *bosatt* i den andra nordiska staten och ett fall av dubbel bosättning inträder alltså. — Skulle personen återigen sakna bo och hemvist i båda de ifrågakommande staterna, anses han bosatt i den stat, där han stadigvarande vistas. Även denna regel synes hava betydelse endast för Sveriges vidkommande och innebär därvidlag, att i *detta* fall gäller fortfarande den interna svenska regeln, att stadigvarande vistelse likställes med bosättning. Skulle vederbörande sakna bo och hemvist i båda staterna och ej heller stadigvarande vistas i Sverige, anses han bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap. — Nu berörda stadganden hava föranlett en föreskrift i 2 § av kungörelserna rörande finska och norska avtalen, vilken föreskrift avser det fall, då svensk eller finsk, respektive norsk medborgare under samma tid dels stadigvarande vistats i Sverige (utan att vara här bosatt) och dels varit bosatt i Finland, respektive Norge. I så fall skall vid beskattningen i Sverige så anses, som om han *icke* stadigvarande vistats här i riket. Beträffande Danmark har icke någon motsvarande föreskrift meddelats i tillämpningskungörelsen; se härom nedan.

I fall, då dubbel bosättning uppkommer, återstår endast att genom särskild överenskommelse mellan de högsta finansmyndigheterna i vederbörande stater söka undvika, att den dubbla bosättningen också leder till dubbelbeskattning. Någon särskild regel för detta fall återfinnes icke i det finska avtalet, utan den allmänna förhandlingsregeln i art. 12 får tillämpas. Däremot har en särskild regel meddelats i slutprot. p. 5 till avtalen med Dan-

mark och Norge för det fall, att tvivelsmål skulle uppstå om i vilken av de båda staterna enskild skattskyldig har sitt egentliga bo och hemvist; det norska avtalet nämner härutöver särskilt fall av dubbel bosättning. Även i dessa avtal förutsättas särskilda överenskommelser mellan vederbörande staters högsta finansmyndigheter, men samtidigt lämnas en anvisning om de linjer, som böra följas vid träffandet av dylika överenskommelser. Enligt danska avtalet skall därvid hänsyn i första hand tagas till »i vilkendera staten den skattskyldige kan anses hava centrum för sina intressen». Uttrycket »centrum för sina intressen» är övertaget från det tyska avtalet. Vid tillämpningen av denna regel synes det avgörande vara med vilken stat den skattskyldige har de intimaste förbindelserna. Dessa förbindelser kunna emellertid vara av både personlig och ekonomisk art. I förstnämnda avseende torde särskilt avseende böra fästas vid var vederbörandes familj är bosatt.[1] I sistnämnda avseende är bl. a. av betydelse, i vilkendera staten vederbörande har sin huvudsakliga verksamhet förlagd; detta anföres för övrigt i den danska Vejledning såsom exempel å centrum för en persons intressen.[2]

Därest nu vederbörande, som är bosatt i båda staterna, har sin familj i den ena staten och sin huvudsakliga verksamhet i den andra staten, lärer icke vara möjligt att avgöra, i vilkendera staten han har »centrum för sina intressen». I sådana och andra fall, då det ej kan avgöras var vederbörande har centrum för sina intressen, skall emellertid enligt avtalet hänsyn i sista hand tagas till vederbörandes medborgarskap; han bör med andra ord anses bosatt i den stat, i vilken han är medborgare.

Enligt det norska avtalet skall likaledes vid fall av dubbel bosättning hänsyn tagas till i vilkendera staten den skattskyldige kan anses hava centrum för sina intressen. Här har emellertid en begränsning gjorts, i det hänsyn skall tagas allenast till centrum för hans *ekonomiska* intressen; till de personliga intressena tages alltså ingen hänsyn. Härigenom torde bliva lättare att tillämpa regeln än vad fallet är beträffande danska avtalet. Skulle likväl icke kunna avgöras, var vederbörande har centrum för sina ekonomiska intressen, blir även i detta fall medborgarskapet i sista hand avgörande.

[1] Jfr SIEGRIST, sid. 201.
[2] Vejledning, sid. 2.

I danska avtalet slutprot. p. 5 återfinnes slutligen en särskild föreskrift, som saknar motsvarighet i övriga avtal: »Beträffande skattskyldig, som år efter år vanligen under längre tidrymd vistas i den av de båda staterna, där han enligt detta avtal ej anses vara bosatt, kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa skäligt avgörande, i vad mån rätt att beskatta inkomst eller förmögenhet, som i artikel 3 avses, skall tillkomma den andra staten. Hänsyn skall härvid tagas till de tidrymder den skattskyldige vanligen vistas i vardera staten.» Denna bestämmelse synes sakna betydelse för Danmarks vidkommande, enär den som vistas i Danmark »under längre tidrymd» av ett år blir att anse såsom bosatt därstädes. Däremot blir regeln av betydelse beträffande en i Danmark bosatt person, som vistas i Sverige år efter år under längre tidrymd. Denna stadigvarande vistelse i Sverige grundar ju enligt huvudregeln icke skattskyldighet härstädes. Däremot kan med stöd av sist anförda bestämmelse särskild överenskommelse träffas om uppdelning av beskattningsrätten mellan staterna i fall av nu berörda art. — Detta förhållande har föranlett en egendomlig bestämmelse i kungörelsen rörande det danska avtalet. Häri återfinnes icke den i övriga båda avtal omförmälda föreskriften, att stadigvarande vistelse i Sverige icke får likställas med bosättning härstädes, därest vederbörande är bosatt i det andra landet. Däremot stadgas i 10 §, att om svensk eller dansk medborgare under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige, varit bosatt i Danmark, må befrielse från skattskyldighet enligt avtalet, såvitt avser sagda tid, meddelas av Kungl. Maj:t. Tillämpningskungörelsen har således här, i strid med avtalet, bibehållit ett fall av dubbel bosättning och därmed även dubbelbeskattning; beskattningsmyndigheterna i Sverige måste beskatta vederbörande härstädes, enär han stadigvarande vistas här, utan hänsyn till att han även beskattas i Danmark, där han är bosatt. Denna dubbelbeskattning kan endast undanrödjas av Kungl. Maj:t efter särskild framställning; se härom kap. 15. Anledningen till nu berörda, för vederbörande skattskyldig allt annat än tilltalande bestämmelse synes vara, att det möjligen kan tänkas, att det förelåge ett sådant fall, då enligt slutprot. p. 5 till avtalet en fördelning av beskattningsrätten kunde ifrågasättas.[1] Man frågar sig, om icke tillbörlig hänsyn till dylika

[1] Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 167.

undantagsfall kunnat tagas utan att man därför behövt genomföra en — låt vara kanske övergående — dubbelbeskattning i nu förevarande fall.

2) Avtalen med Nederländerna, Frankrike och Ungern.

Samtliga dessa avtal angiva såsom bosättningsort (skatterättsligt hemvist) för en fysisk person »dennes normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem».

Avtalet med Nederländerna innehåller endast denna föreskrift och behandlar således icke alls frågan om stadigvarande vistelse och dess betydelse i förevarande avseende. Detta torde sammanhänga med att man i nederländsk lagstiftning icke försökt definiera begreppet skatterättsligt hemvist, utan frågan var en person har dylikt hemvist får avgöras »efter omständigheterna». Härvidlag synes man vilja låta det avgörande vara, om vederbörande har en stadigvarande anknytning till Nederländerna. I vart fall anses en person i praxis hava sitt hemvist i Nederländerna, därest han innehar en våning därstädes. Han kan emellertid även i andra fall anses hava hemvist i Nederländerna och detta jämväl om han varit borta därifrån en längre tid, om han t. ex. alltjämt har intima ekonomiska förbindelser med detta land. Avtalets avfattning begränsar dock dessa tolkningsmöjligheter till den plats, där vederbörande har ett varaktigt hem. »Hem» torde emellertid i Nederländerna ofta anses liktydigt med »våning» och följaktligen torde en person kunna hava skatterättsligt hemvist såväl i Sverige som i Nederländerna för samma tid.[1] I dylikt fall återstår endast att söka lösa frågan genom särskilda förhandlingar mellan vederbörande myndigheter, slutprot. p. XII.

Då avtalet, såsom tidigare framhållits, endast är tillämpligt å personer, som hava ett varaktigt hem i endera staten, följer tydligtvis därav att en nederländsk medborgare, som saknar dylikt varaktigt hem men stadigvarande vistas i Sverige, enligt intern svensk lagstiftning kan beskattas härstädes utan hinder utav avtalet. Om däremot en person, som är bosatt i Nederländerna, stadigvarande vistas i Sverige, kan tydligtvis dubbelbeskattning

[1] Jfr VAN SOEST och PEETERS, sid. 9.

inträda; även i detta fall bliva då särskilda förhandlingar erforderliga.

I Frankrike var bosättningsbegreppet länge av ringa betydelse ifråga om beskattningen, då ju de äldre franska skatterna uttogos utan hänsyn till vederbörandes bosättning och då de franska avkastningsskatterna uttogos å den ort, där inkomsten förvärvades eller uppbars.[1] Sedan en allmän inkomstskatt införts år 1914, började dock bosättningsbegreppet att bliva av betydelse även för den franska skatterätten och efter 1948 års skattereform har naturligtvis denna betydelse ytterligare ökat. Enligt hittillsvarande bestämmelser ansågs en person vara bosatt å den ort, där han hade en bostad, vare sig han ägde den eller hade nyttjanderätt därtill eller förhyrde densamma under minst ett år; det fordrades sålunda icke att vederbörande även utnyttjade bostaden. Om personen saknade bostad av angivet slag, ansågs han bosatt å den ort i Frankrike, där han huvudsakligen uppehöll sig.[2] — Den nya franska skattelagen har i motsats härtill ingen definition å begreppet bosatt; det torde få antagas, att detta begrepp dock tillsvidare tolkas i enlighet med vad tidigare varit fallet.

Enligt avtalet, art. 14, § 1, har emellertid bosättningsbegreppet bestämts annorlunda än enligt den interna franska lagstiftningen, enär enligt avtalet kräves ett »varaktigt hem» (»foyer permanent d'habitation» i stället för den äldre skattelagens »résidence habituelle»). Det kan härför icke vara tillräckligt att hava en bostad i Frankrike, det bör ock krävas att vederbörande bebor bostaden. I andra hand avgöres frågan om bosättningen med ledning av var vederbörande »huvudsakligen uppehåller sig», vilket uttryck torde få anses i huvudsak liktydigt med de svenska skattelagarnas uttryck »stadigvarande vistelse».[3] Denna sekundärregel ingriper dock endast om vederbörande icke i någondera staten har en normal vistelseort i betydelsen av varaktigt hem. Är han med andra ord bosatt i endera staten, har en stadigvarande vistelse i den andra staten icke någon betydelse för frågan om hans bosättning. I sista hand, då personen varken är bosatt eller stadigvarande vistas i endera staten, anses han vara bosatt i den stat, vars medborgarskap han äger. Sistnämnda regel

[1] Jfr WENGLER, sid. 17, SIEGRIST, sid. 195, ALLIX, sid. 566.
[2] Jfr FORMERY, I, sid. 276, LESIMPLE, sid. 632.
[3] Jfr WENGLER, sid. 27.

kan naturligtvis endast tillämpas å svenska och franska medborgare; det erinras om att avtalet i Frankrike tillämpas även å andra än svenska och franska medborgare. I prot. p. 12 återfinnes regeln, att vid tvivelsmål rörande frågan, i vilken av de båda staterna en fysisk person skall anses vara bosatt, skall avgörande träffas genom särskild överenskommelse mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter. Därvid skall tagas i betraktande, i vilken av de båda staterna den skattskyldige har »centrum för sina intressen»; med avseende härå hänvisas till vad ovan anförts om enahanda uttryck i det danska avtalet. Är det ej möjligt att vinna enighet om centrum för den skattskyldiges intressen, skall man i sista hand återigen rätta sig efter vederbörandes medborgarskap.

Även ifråga om Ungern gäller, att beskattningsreglernas utformning medfört, att bosättningsbegreppet varit av mindre betydelse. Beträffande inkomstskatten har man dock haft att taga ståndpunkt till detta begrepp och man synes därvid hava betraktat en person såsom bosatt i Ungern så snart han därstädes förhyrde en bostad,[1] eller, om så ej var fallet, därstädes vistades under ett år utan avbrott.

På grund av formuleringen utav avtalet, art. 3, föreligger dock även här en avvikelse från den interna tolkningen av begreppet bosatt, enär ju enligt avtalet kräves att det skall vara fråga om vederbörandes normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem; detta förutsätter, såsom nyss nämnts, att vederbörande ej blott förhyr en bostad utan även utnyttjar densamma. I övrigt innehåller detta avtal de vanliga bestämmelserna för det fall, att vederbörande *icke* är bosatt i någondera staten; han anses då vara bosatt i den stat, där han stadigvarande vistas. Skulle vederbörande varken vara bosatt eller stadigvarande vistas i någondera staten, anses han bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap. Ingen särskild bestämmelse finnes om förfarandet i händelse av dubbel bosättning eller av tveksamhet rörande bosättningsorten; förhandlingar kunna emellertid i dylika fall upptagas av de båda staternas högsta finansmyndigheter enligt art. 15 i avtalet.

Samtliga tillämpningskungörelser till nu berörda avtal anse en person bosatt i den främmande staten, om han därstädes har sitt

[1] Jfr KNEPPO m. fl. sid. 1655 a (17).

egentliga bo och hemvist, vilket alltså anknyter till den svenska skatterättens interna begrepp. I 2 § i kungörelserna rörande franska och ungerska avtalen återfinnes bestämmelsen om att en person, som är bosatt i dessa stater, men stadigvarande vistas i Sverige, icke får likställas med härstädes bosatt person. Att motsvarande bestämmelse däremot saknas i kungörelsen rörande det nederländska avtalet, är en följd av vad ovan anförts om detta avtal.

### 3) Avtalen med Tyskland och Schweiz.

En person ansågs tidigare bosatt i Tyskland, om han därstädes innehade en bostad under omständigheter, av vilka kunde slutas till avsikt att behålla bostaden. Sedermera har denna legala definition något ändrats i det att i stället kräves, att vederbörande innehar en bostad under omständigheter, av vilka kan slutas, att vederbörande kommer att bibehålla och använda bostaden; man har alltså icke längre direkt uttalat, att »avsikt» att behålla bostaden skall vara konstaterad, medan å andra sidan förutsättes, att vederbörande kommer att »använda» bostaden. Även i denna senare formulering kräves dock icke att vederbörande faktiskt bor i bostaden. — Med bostad förstås icke blott en våning utan även ett förhyrt rum, förutsatt att detta är sådant att man kan bo där.[1]

Ett resultat av den tyska definitionen av begreppet »bosatt» är tydligtvis, att en och samme person kan vara bosatt å flera orter och i flera stater.

Den tyska skatterätten känner jämväl begreppet stadigvarande vistelse, vilket medför obegränsad skattskyldighet i Tyskland. Härjämte gäller emellertid att dylik obegränsad skattskyldighet inträder så snart en person uppehållit sig i Tyskland under längre tid än sex månader, oberoende av om fråga är om tillfällig eller stadigvarande vistelse.

Ifråga om Schweiz gäller, såsom tidigare i korthet erinrats, att en person anses bosatt i Schweiz, om han uppehåller sig därstädes i avsikt att stadigvarande kvarbliva där. I princip borde därför vara uteslutet att en person skulle kunna anses bosatt å två orter. Emellertid kan en avvikelse ske från den ovan angivna

[1] Jfr TROEGER, sid. 24 o. f., WENGLER, sid. 17, 23.

regeln, därest en person har starka ekonomiska förbindelser med en annan ort än den, där han enligt först sagda regel skulle anses vara bosatt. I sådana fall kan faktiskt dubbel bosättning anses vara för handen. — Det erinras vidare om, att oinskränkt skattskyldighet inträder i Schweiz, då en person, som icke är där bosatt, därstädes driver rörelse eller uppehåller sig under viss tid; i regel inträder då denna oinskränkta skattskyldighet efter sex månaders förlopp. Om vederbörande uppehåller sig i eget hus i Schweiz eller där har eget hushåll, kan skyldigheten inträda även efter kortare tid.[1]

I det tyska avtalet, art. 10, har man helt accepterat den äldre tyska definitionen å bosättning: En person anses bosatt å den ort, där han innehar bostad under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att därstädes behålla en bostad. Även det schweiziska avtalet har i art. 2 i någon mån anknutit till det tyska bosättningsbegreppet: En person anses vara bosatt å den ort, där han har en stadigvarande bostad. Enligt båda avtalen kan således fall av dubbel bosättning tänkas inträda.

Reglerna för det fall, att en person icke har (stadigvarande) bostad i någondera staten, äro praktiskt taget desamma i båda avtalen. I sådant fall skall nämligen vederbörande anses bosatt å den ort, där han stadigvarande vistas; det erinras om att formuleringen av denna regel bl. a. innebär, att om en person är bosatt i endera staten enligt avtalets bestämmelser men stadigvarande vistas i den andra staten, har denna stadigvarande vistelse icke någon betydelse för beskattningen. Begreppet stadigvarande vistelse definieras i direkt anslutning till den tyska lagstiftningen såsom innebärande, att en person uppehåller sig å en ort under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att vistas där icke blott tillfälligt. Därest personen varken är bosatt eller stadigvarande vistas i endera staten, anses han vara bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap. Är personen medborgare i båda staterna (tyska avtalet, slutprot. p. 14, schweiziska avtalet art. 2 p. 3) skola de högsta finansmyndigheterna i de båda staterna träffa överenskommelser från fall till fall. — Enligt det schweiziska avtalet, som ju icke är begränsat till medborgare i

[1] Jfr BLUMENSTEIN, sid. 31 o. f., IRENE BLUMENSTEIN, sid. 13, SIEGRIST, sid. 193, WENGLER, sid. 19.

de båda staterna, skall dylik särskild överenskommelse träffas även om personen ifråga icke är medborgare i någondera staten.

Särskilda regler givas jämväl i båda avtalen för de ovan omförmälda fallen av dubbel bosättning. I tyska avtalet, art. 10, 2) angives uttryckligen, att de högsta finansmyndigheterna i de båda staterna i dylika fall skola träffa särskilda överenskommelser. Det schweiziska avtalet innehåller däremot icke någon sådan uttrycklig regel, men det är givet, att fall av förevarande art endast kunna lösas genom dylika överenskommelser, något som även förutsättes i den schweiziska propositionen till Bundesversammlung.[1] Vid överenskommelser rörande fall av dubbel bosättning skall vederbörande enligt tyska avtalet, slutprot. p. 14, anses bosatt å den ort, där han har »centrum för sina intressen»; i enlighet med vad ovan sagts måste alltså i detta fall hänsyn tagas till personens såväl personliga som ekonomiska intressen. Det schweiziska avtalet, art. 2 p. 2, angiver däremot, att personen anses bosatt å den ort »med vilken han har de starkaste personliga förbindelserna»; detta exemplifieras ytterligare med uttrycken »centrum för levnadsintressena, verkligt hem». Här bortses således helt från den ekonomiska intressessfären och avgörande bliva uteslutande vederbörandes rent personliga förhållanden, t. ex. var hans familj är bosatt. — Kan enighet icke ernås rörande centrum för intressena, respektive centrum för levnadsintressena, anses den skattskyldige enligt tyska avtalet bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap. Det schweiziska avtalet går däremot en något annan väg. Då enighet i angivna avseende icke kan vinnas, blir i första hand avgörande, i vilken stat vederbörande stadigvarande vistas. Föreligger icke heller stadigvarande vistelse, följer man samma regel som i det tyska avtalet, nämligen att låta medborgarskapet vara avgörande, därest vederbörande är medborgare i endera staten.

Nu berörda två avtal överensstämma därutinnan, att båda bestämma bosättningsorten på ett tillsynes från den interna svenska lagstiftningen avvikande sätt: Avgörande är allenast (bortsett från de olika språkliga formuleringarna) å vilken ort personen ifråga har en (stadigvarande) bostad. Innebörden härav är emelertid väsentligt olika enligt det tyska och det schweiziska av-

[1] Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 9.

talet. I avtalet med Tyskland har Sverige accepterat den dåvarande tyska definitionen å begreppet bosatt. Med hänsyn härtill kan Tyskland utan hinder utav avtalet anse en person vara bosatt i Tyskland, allenast han därstädes äger en bostad, som han kan antagas tänka behålla. Sverige är däremot bundet av sitt interna bosättningsbegrepp och kan således aldrig med stöd utav avtalet anse en person bosatt i Sverige, allenast för att en person här har en bostad. Vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet kunna således fall av dubbel bosättning lätteligen inträda så snart en i Sverige bosatt person innehar en våning i Tyskland.

I det schweiziska avtalet kräves däremot, att vederbörande skall hava en *stadigvarande* bostad å viss ort, för att anses bosatt därstädes. Då härtill kommer, att, om vederbörande har stadigvarande bostad å flera orter, han anses bosatt å den av dessa orter, där han har »centrum för levnadsintressena, verkligt hem», framstår tillsynes klart, att någon verklig skillnad mellan det svenska bosättningsbegreppet och det i avtalet nyttjade icke är för handen. Då vidare de båda ländernas tolkning av begreppet bosättning i huvudsak sammanfaller, kommer i praktiken avtalet i denna del att tillämpas lika av båda staterna och fallen av dubbel bosättning borde vara synnerligen sällan förekommande. En olikhet förefinnes dock mellan de båda ländernas uppfattning av bosättningsbegreppet. Enligt schweizisk rättstillämpning kunde ju en person anses bosatt å två orter, nämligen om han var stadigvarande boende å en ort men hade starka ekonomiska förbindelser med en annan ort. Genom avtalets formulering har emellertid Schweiz avstått från möjligheten att anse en person, som har stadigvarande bostad i ena staten, såsom tillika bosatt i den andra staten, varmed han har starka ekonomiska förbindelser. Avtalet omnämner ju nämligen endast »stadigvarande bostad» såsom i första hand avgörande; saknas sådan bostad i båda staterna, blir det avgörande, med vilken stat vederbörande har de starkaste *personliga* förbindelser. För något hänsynstagande till de ekonomiska förbindelserna finnes intet utrymme enligt avtalet.

Tillämpningskungörelserna till båda avtalen innehålla i 2 §, den förut berörda föreskriften, att stadigvarande vistelse i Sverige icke får likställas med bosättning härstädes, därest vederbörande tillika är bosatt i vederbörande främmande stat.

### 4) Avtalen med de anglosachsiska staterna.

I de båda avtalen med Amerikas Förenta Stater och med Storbritannien saknas varje egentlig definition å begreppet bosatt.

Enligt den federala lagstiftningen i Amerikas Förenta Stater har skattskyldigheten, såsom förut anmärkts, fått en vidsträckt omfattning. Skattskyldighet för all inkomst åvilar amerikanska medborgare, likgiltigt var de äro bosatta, samt alla utlänningar, som äro bosatta i Förenta Staterna; dock gäller, att amerikanska medborgare, som varit bosatta utom Förenta Staterna under ett beskattningsår, icke äro skattskyldiga därstädes för inkomst av tjänst, förvärvad i annat land. Vid denna utformning av skattskyldigheten har tydligtvis begreppet »bosatt» sin egentliga betydelse ifråga om utlänningar. De något vaga reglerna om vad som skall förstås med bosättning i Förenta Staterna kunna sammanfattas sålunda: En utlänning anses bosatt i Förenta Staterna därest han *antingen* anlänt dit för att stanna under obestämd tid, d. v. s. då han icke har någon bestämd avsikt ifråga om långvarigheten av vistelsen, *eller* anlänt till Förenta Staterna i ett bestämt syfte, som är sådant att det kräver en längre tids vistelse därstädes.[1] — Man torde med hänsyn härtill måhända kunna säga, att begreppet »bosatt» enligt amerikansk rätt nära sammanfaller med den svenska skattelagstiftningens två begrepp »bosättning» och »stadigvarande vistelse».

Även beträffande lagstiftningen i Storbritannien gäller ju, såsom förut framhållits, att dess tolkning av begreppet »bosatt» nära sammanfaller med de två svenska begreppen »bosättning» och »stadigvarande vistelse». Enligt brittisk rätt är en person bosatt i Storbritannien om han där har sitt stadigvarande hem (domicile) eller eljest vistas därstädes minst sex månader under året. Däremot föreligger en olikhet mellan de båda staternas lagstiftning i så måtto, att en person även anses bosatt i Storbritannien om han vistats därstädes tre månader under ettvart av fyra på varandra följande år; med utgången av fjärde året anses han bosatt därstädes. Någon motsvarighet till denna föreskrift finnes ju icke i svensk lagstiftning, men denna olikhet mellan de båda ländernas föreskrifter i ämnet torde hava föga praktisk betydelse.

[1] Jfr Regulations 29.211—2 i Regulations III, sid. 746, STANLEY, sid. 286, KOCH, sid. 47.

Det amerikanska avtalet, prot. p. 3, innehåller en bestämmelse rörande det fall, då en medborgare i en av staterna icke är bosatt i någondera staten. Han skall då anses bosatt i den stat, vars medborgare han är. I händelse av tvivelsmål rörande frågan om var en person skall anses bosatt, må »vederbörande myndigheter» i de båda staterna träffa avgörande genom ömsesidig överenskommelse; dessa myndigheter äro enligt prot. p. 13 för Sveriges del finansdepartementet och för Förenta Staternas del »the Secretary of the Treasury».[1]

Den sedvanliga föreskriften i tillämpningskungörelsen rörande stadigvarande vistelse i Sverige har i kungörelsen rörande amerikanska avtalet fått en annan avfattning än den eljest vanliga. Däri angives i 2 § först och främst, att svensk medborgare, som stadigvarande vistas i Sverige, icke skall likställas med härstädes bosatt person, därest han under samma tid varit bosatt i Förenta Staterna; så till vida är ingen skillnad mot vad som plägar föreskrivas i tillämpningskungörelserna. Ytterligare stadgas emellertid att amerikansk medborgare, som stadigvarande vistats i Sverige (utan att hava varit bosatt härstädes) icke får likställas med härstädes bosatt person, och detta utan hänsyn till om han under samma tid varit bosatt i Förenta Staterna. Denna föreskrift har tydligtvis föranletts av att Förenta Staterna beskatta sina medborgare för flertalet inkomster även om de icke äro bosatta i Förenta Staterna. Lämpligheten av denna föreskrift, som icke är betingad av avtalets innehåll, kan dock ifrågasättas. Framför allt blir förhållandet egendomligt, om en amerikansk medborgare varit bosatt utom Förenta Staterna under ett beskattningsår och följaktligen icke är skattskyldig därstädes för inkomst av tjänst. Om han sedan förvärvar dylik inkomst i Sverige under stadigvarande vistelse härstädes, behöver han icke heller skatta därför i Sverige och blir således helt skattefri. Något medel, att i dylikt fall åstadkomma beskattning i Sverige, synes med kungörelsens avfattning icke föreligga.

Avtalet med Storbritannien är i princip endast tillämpligt å personer, som äro att anse som bosatta i *en* av staterna i enlighet med denna stats interna lagstiftning. Vid tillämpningen av detta

[1] Det anmärkes, att den amerikanska texten i båda punkterna använder uttrycket »Competent authorities», vilket uttryck emellertid i den svenska texten översatts med »vederbörande myndigheter» i p. 3 och med »behöriga myndigheter» i p. 13.

avtal skall emellertid, enligt såväl avtalets innehåll som de svenska anvisningarna till avtalet, stadigvarande vistelse i en av staterna vara likvärdig med bosättning därstädes. Personer, som äro att anse som bosatta i båda staterna, beröras icke direkt i avtalet annat än i art. XIX. Det är ock bestämmelserna i denna artikel, som skola tillämpas i fall av dubbel bosättning; se härom nedan under kap. 14.

**B. Särskilda regler vid utflyttning från en stat till en annan.**

Åtskilliga avtal innehålla särskilda bestämmelser för det fall, att en person utflyttar från den ena avtalsslutande staten till den andra. Det är givet, att härmed endast åsyftas sådana fall, då personen ifråga upphör att vara bosatt i den förstnämnda staten och i stället bosätter sig i den andra; för sådana fall, då vederbörande har kvar sin förutvarande bosättningsort och endast vistas i annat land kortare eller längre tid, bliva bestämmelserna ifråga icke tillämpliga, och detta ej ens om det land, där han vistas, betraktar honom såsom bosatt även därstädes. Här ingripa i stället reglerna om dubbel bosättning.

Bestämmelserna rörande utflyttning från ett land till ett annat måste följaktligen anses ifråga om sin tillämpning begränsade till sådana fall, då det är fullt klart, att bosättningen i det ena landet upphört och att en bosättning i det andra landet ägt rum. Ofta lärer väl sådan klarhet vinnas först sedan förhandlingar mellan staterna ägt rum till avgörande av i vilken stat personen skall anses bosatt; innan denna fråga lösts finnes intet utrymme för att tillämpa reglerna angående utflyttning.

Avtalen med Tyskland (slutprot. p. 13), Finland (slutprot. p. 5), Frankrike (prot. p. 11) och Schweiz (slutprot. t. art. 2, p. 2) låta själva flyttningen vara avgörande för bosättningens och därmed skattskyldighetens upphörande (i den mån nämligen skattskyldigheten enligt avtalen är beroende å vederbörandes bosättning). Formuleringarna äro dock varierande. Enligt tyska avtalet upphör skattskyldigheten »med utgången av den dag, under vilken flyttningen ägt rum». Enligt franska avtalet upphör skattskyldigheten med »dagen för avflyttningen» och enligt schweiziska avtalet »med utgången av den dag, under vilken flyttningen slutförts». Det torde få antagas, att i samtliga dessa avtal

— ej blott det franska — åsyftas *av*flyttningen från det tidigare bosättningslandet; i annat fall borde annat uttryck hava valts. Vidare lärer vara tydligt, att om flyttningen varat flera dagar, är det utgången av den sista flyttningsdagen, som är avgörande, ehuru detta uttalats allenast i det schweiziska avtalet.

Enligt det finska avtalet däremot upphör den förutvarande bosättningen först med utgången av den dag, då vederbörande *inflyttar* i den andra staten. Denna regel kan synas vara att föredraga framför den först omnämnda, enär vid dess tillämpning icke någon »skattefri» period borde uppstå mellan avflyttningen från den ena staten och inflyttningen i den andra. Emellertid passar regeln icke ihop med den svenska interna rättstillämpningen. Om en person, som varit bosatt i Sverige, verkligen utflyttar till annat land, upphör hans bosättning och hans därav föranledda skattskyldighet i och med själva avflyttningen ur Sverige. Man har därför icke möjlighet att uttaga skatt i Sverige å inkomst, som förvärvats efter avflyttningen härifrån men före inflyttningen i Finland.

I det norska avtalet (slutprot. p. 18) har man valt en tredje väg: Därest en person på grund av flyttning från den ena staten till den andra beskattas i båda staterna för inkomst, som enligt art. 3 skall beskattas i bosättningsstaten och som förvärvats under en och samma tidrymd, skall beskattningsrätten tillkomma den stat, där vederbörande var bosatt, då inkomsten förvärvades. Det kunde synas, som om denna regel närmast innebure, att skattskyldigheten i det ursprungliga bosättningslandet skulle upphöra i och med avflyttningen därifrån. Så är emellertid icke utan vidare fallet, ty enligt norsk rätt upphör ju icke skattskyldigheten i det egna landet, förrän efter fyra års förlopp, med mindre vederbörande verkligen bosatt sig i utlandet. Om en person flyttar från Norge till Sverige torde han därför få anses bosatt i Norge intill dess bosättning i Sverige ägt rum och intill dess torde alltså skatt upptagas i Norge på hans inkomst. Flyttar en person från Sverige till Norge, upphör däremot, såsom nyss erinrats, skattskyldigheten omedelbart, så vitt det tydligt framgår, att verklig utflyttning ur riket ägt rum; huruvida vederbörande omedelbart blir skattskyldig i Norge beror på om han omedelbart kan anses bosatt där, eljest kan det dröja ett år innan skattskyldighet inträder.

De nederländska och ungerska avtalen sakna varje bestämmelse rörande utflyttningens inverkan å bosättningen. För Sveriges vidkommande tillämpas givetvis de vanliga interna regler, varom ovan varit tal. Ifråga om Nederländerna gäller, att skattskyldighet inträder från och med den tidpunkt, då en person bosatt sig i Nederländerna samt gäller all inkomst, som han förvärvat efter bosättningen.[1]

Ej heller de anglo-sachsiska avtalen innehålla några bestämmelser i förevarande avseende. Detta finner emellertid sin förklaring i den speciella form för undvikande av dubbelbeskattning, som kommit till användning i dessa avtal; se härom kap. 14, nedan.

Avtalet med Danmark intager däremot en särställning i så måtto, att däri meddelats synnerligen invecklade bestämmelser om regleringen av sådana fall, då en person utflyttar från den ena staten till den andra. Med avseende härå må först erinras om följande regler angående den danska beskattningen. Skatteåret i Danmark löper från och med den 1 april ena året till och med den 31 mars året därpå. Skattskyldighet i Danmark åvilar först och främst den som är bosatt därstädes samt vidare den som icke är bosatt därstädes men vistats i Danmark viss tid. I sistnämnda avseende gäller, såsom nyss påpekats, att man utgår från förhållandena vid början av första eller andra skattehalvåret, d. v. s. förhållandena per den 1 april eller den 1 oktober. Den som vistas i Danmark vid endera av nämnda tidpunkter och som under de närmast föregående sex månaderna uppehållit sig tillhopa tre månader i Danmark, är skattskyldig i Danmark på samma sätt som därstädes bosatta personer. Den skatt, som påföres en person under ett skatteår, beräknas liksom i Sverige med ledning av inkomsten under närmast föregående kalenderår (eller räkenskapsår). Härvid tages emellertid hänsyn till *all* under föregående år förvärvad inkomst och alltså även sådan inkomst som t. ex. förvärvats utomlands genom arbete därstädes. Det är framför allt sistnämnda förhållande som vållar besvärligheter vid flyttning från Sverige till Danmark. — Om en svensk, som arbetat och

[1] Jfr TIMMERMANS, sid. 103, SOEST och PEETERS, sid. 11. — I den av GEIJER m. fl. utgivna »Skattehandbok» (Stockholm 1949) göras å sid. 733 vissa uttalanden om uppkommande dubbelbeskattning vid flyttning mellan Sverige och Nederländerna. Om dessa uttalanden är intet annat att säga, än att desamma till alla delar äro felaktiga. De hänföra sig till lagar, vilka i Nederländerna icke tillämpats sedan år 1941.

uppburit inkomst härför i Sverige, flyttar till Danmark den 1 augusti 1949, blir han icke skattskyldig i Danmark förrän den 1 april 1950. Hans då påförda danska skatt beräknas emellertid med ledning av hans inkomst under år 1949, däri inbegripen den inkomst han uppburit i Sverige för tiden 1 januari—31 juli 1949; i Sverige blir han emellertid även beskattad för sistnämnda inkomst, vadan i sak en dubbelbeskattning faktiskt inträder.

Avtalet med Danmark undanröjer emellertid icke denna dubbelbeskattning. Enligt en, särskilt i den svenska texten egendomligt formulerad bestämmelse, slutprot. p. 17, gäller nämligen följande: »Med hänsyn till den danska lagstiftningens ståndpunkt att för bosättning under viss tid i Danmark taga till beskattning inkomst, som under föregående år förvärvats, förklara sig de avtalsslutande staterna ense därom, att hinder enligt avtalet ej skall anses föreligga för dylik beskattning i Danmark av inkomst, som avses i art. 3, samt att spörsmålet, huruvida dubbelbeskattning i fråga om dylik inkomst skall anses föreligga, skall enligt avtalet bedömas med hänsyn till om beskattning sker i båda staterna på grund av bosättning under samma tidrymd.» Inkomst, som avses i art. 3, är ju sådan inkomst, som enligt avtalet skall beskattas i den stat, där den skattskyldige är bosatt.

Då i bestämmelsen talas om »bosättning» är detta icke fullt riktigt; vad som åsyftas torde väl bl. a. vara de danska beskattningsregler enligt vilka en person, som vistas viss tid i Danmark, beskattas därstädes med ledning av inkomsten under föregående år och detta på samma sätt som *om* han hade varit bosatt i Danmark.

Bortsett från den språkliga avfattningen måste emellertid till en början konstateras, att berörda punkt 17 sanktionerar den dubbelbeskattning, varom ovan varit tal. I Danmark har man motiverat detta med att bestrida, att någon dubbelbeskattning föreligger i det nyssanförda exemplet. Rätta förhållandet är, säger man, att vederbörande i Sverige beskattas för tiden intill den 1 augusti 1949 men i Danmark först från och med den 1 april 1950 så att vederbörande i verkligheten kommer i åtnjutande av en skattefri period under tiden 1 augusti 1949—31 mars 1950. Att skatten i Danmark *uträknas* på grundval av inkomsten under år 1949 kan icke, säger man, likställas med en verklig

beskattning av denna inkomst.[1] Detta resonemang lärer dock vara till föga tröst för en skattskyldig som nödgas i Danmark erlägga skatt, beräknad å den inkomst, han uppburit i Sverige och varför han är skattskyldig här i landet,[2] särskilt om hans inkomst i Danmark är lägre än den han förut uppburit.

Vidare stadgas att spörsmålet, huruvida dubbelbeskattning skall anses föreligga, skall bedömas med hänsyn till om beskattning sker i båda staterna på grund av »bosättning» under samma tidrymd. Man har härmed avlägsnat sig väsentligt från vad som eljest menas med dubbelbeskattning, nämligen att en inkomst, som avser en och samma tid, beskattas i två eller flera stater. I stället låter man det avgörande vara själva den »bosättning», som medför skattskyldighet, och fäster intet avseende vid om det är en och samma inkomst, som dubbelbeskattas.

Om återigen en person flyttar från Danmark till Sverige, blir han här skattskyldig för den inkomst, han förvärvar i Sverige från sin ankomst hit — förutsatt, givetvis, att han bosätter sig eller stadigvarande vistas i Sverige. Därmed har emellertid också hans skattskyldighet i Danmark upphört beträffande sådana inkomster, där beskattningsrätten tillkommer bosättningslandet. Om flyttningen till Sverige ägde rum den 1 augusti 1949, blir han då icke beskattad i Danmark för sin inkomst under tiden 1 januari—31 juli 1949; den år 1949 i Danmark påförda skatten beräknades ju å 1948 års inkomst. Personen blir emellertid ej heller skattskyldig i Sverige för denna inkomst. Genom flyttning fram och tillbaka mellan de två länderna skulle därför, har det ansetts,[3] en person kunna bereda sig ej obetydlig skattelättnad. I syfte att förebygga detta stadgas nu ytterligare i punkt 17 av slutprotokollet, att om en person, som flyttar från Danmark till Sverige, inom två år efter flyttningen återflyttar till Sverige, är Danmark utan hinder av art. 3 i avtalet berättigat att »behålla beskattningsrätten för en tidrymd motsvarande den skattefrihetsperiod, som i Danmark medgivits vid inflyttningen», dock ej längre än till utgången av det »skatteår», varunder återflyttningen till Sverige äger rum. — Härtill kunde först anmärkas, att

[1] Jfr Vejledning, sid. 5—6.

[2] Jfr HIORT-LORENZEN, sid. 77. — Se även danskt bet., Afsnit IV, sid. 93, varest det framhålles, att »dette Raesonnement i Almindelighet ikke fundet Forstaaelse og har ikke bragt Kritiken til at forstumme».

[3] Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 170.

vederbörande vid flyttningen till Danmark ingalunda åtnjutit någon »skattefrihetsperiod» utan tvärtom blivit dubbelbeskattad. Bakom bestämmelsen ligger dock tydligtvis ett accepterande av den ovan återgivna danska uppfattningen, nämligen att en till Danmark inflyttad person är »skattefri» intill dess han vid början av första eller andra skattehalvåret vistats därstädes i minst tre månader — trots att han då beskattas för föregående års i Sverige havda inkomst. Meningen är alltså att personen ifråga efter avflyttningen till Sverige alltjämt skall vara skattskyldig i Danmark intill dess lika lång tid förflutit, som åtgick innan han efter inflyttningen i Danmark blev skattskyldig därstädes. — I det ovan först angivna exemplet inflyttade en person till Danmark den 1 augusti 1949 och skattskyldigheten inträdde den 1 april 1950. Vid återflyttning till Sverige inom två år från den 1 augusti 1949 — t. ex. den 1 december 1950 — kvarstår då hans skattskyldighet i Danmark under sju månader (= tiden från och med den 1 augusti 1949 till och med den 31 mars 1950). Dock inbegriper här begränsningsregeln i punkt 17; skattskyldigheten i Danmark kvarstår icke längre än till utgången av det skatteår (varmed tydligtvis måste förstås det danska skatteåret), varunder återinflyttningen till Sverige ägde rum. I det angivna exemplet upphör därför skattskyldigheten i Danmark i och med utgången av mars månad 1951.

En särskild bestämmelse, tillkommen i syfte att förebygga allt för vrånga verkningar av ovan angivna regler, återfinnes i tredje stycket av punkt 17: »Skulle tillämpningen av sålunda givna bestämmelser medföra, att den sammanlagda beskattningen i båda staterna kommer att avse inkomstbelopp, som är avsevärt större eller avsevärt mindre än det, som skulle tagits till beskattning, om all inkomst för ifrågavarande period beskattats en gång, kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa särskilda överenskommelser om avvikelse från dessa bestämmelser.» — Här uppstår spörsmålet, vad som egentligen menas med uttrycket »ifrågavarande period». Den enda »period», varom förut talats, är ju i andra stycket av punkt 17, varest talas om en »skattefrihetsperiod». Den senast anförda bestämmelsen kan därför icke tolkas annorledes än att densamma skall tillämpas därest den sammanlagda beskattningen i båda staterna under »skattefrihetsperioden» i Danmark eller under den motsvarande utsträckta be-

skattningstiden vid återinflyttning till Sverige kommer att avse inkomstbelopp, som är avsevärt större eller avsevärt mindre än om all inkomst för perioden ifråga beskattats »en gång»; sist anförda uttryck måste antagas åsyfta vad resultatet blivit, därest beskattning ägt rum allenast i ettdera landet.

De regler, varför nu redogjorts, gälla såsom nämnts endast sådan inkomst, som enligt huvudregeln skall beskattas allenast i bosättningslandet. Inkomst av rörelse skall ju endast beskattas i den stat, där rörelsen utövas från fast driftställe, och denna inkomst beröres därför ej av nyss återgivna regler. Dock är för ett specialfall en särskild regel given rörande inkomst av rörelse i fjärde stycket av punkt 17. Enligt denna regel möter ej hinder för Danmark att, i händelse av skattskyldigs flyttning från Sverige till Danmark, vid den första taxeringen efter flyttningen beskatta honom i Danmark för sådan inkomst av rörelse, som förvärvats i Sverige före flyttningen, därest rörelsen upphör »som följd av flyttningen». — Kravet i detta fall att rörelsen skall upphöra *som följd* av flyttningen kan givetvis vålla åtskilliga besvärligheter; det kan anmärkas, att i den danska »Vejledning» har man som förutsättning endast uppställt att rörelsen skall upphöra »vid flyttningen», något som dock icke överensstämmer med formuleringen i slutprotokollet.

Ifråga om skattskyldighet för förmögenhet gives även särskild bestämmelse, som återfinnes i punkt 18 i slutprotokollet. Det är här endast fråga om sådan förmögenhet, som enligt avtalet skall beskattas i det land, där förmögenhetsägaren är bosatt, d. v. s. annan förmögenhet än sådan som består i fast egendom eller är nedlagd i rörelse. Vid flyttning från den ena staten till den andra skall nu regeln om beskattning i bosättningslandet icke utan vidare tillämpas utan vardera staten äger förfara enligt sin lagstiftning. — Enligt dansk rätt inträder skattskyldighet till förmögenhetsskatt per den 1 april eller den 1 oktober enligt samma grunder som vid inkomstbeskattningen. Skattskyldigheten gäller den förmögenhet vederbörande ägde den 1 januari samma år. En svensk, som flyttar till Danmark den 1 februari 1949 blir skattskyldig därstädes först den 1 oktober 1949 och beskattas då för den förmögenhet han ägde den 1 januari 1949; då svensken är skattskyldig även i Sverige för denna förmögenhet blir följden även här en klar dubbelbeskattning. Flyttar åter en dansk till

Sverige t. ex. den 1 augusti 1949, så är han fortfarande skattskyldig i Danmark för sin förmögenhet per den 1 januari 1949 intill utgången av det danska skatteåret, d. v. s. intill den 1 april 1950. I Sverige inträder skattskyldigheten i och med årsskiftet 1949—1950.

En del danska rättsfall föreligga rörande tillämpningen av berörda bestämmelser. En i Sverige bosatt disponent flyttade den 1 september 1933 till Danmark och bosatte sig därstädes. Disponenten taxerades från och med den 1 oktober 1933 och skatten beräknades å den inkomst, han uppburit i Sverige under år 1932. Han beskattades även för sin i Sverige uppburna inkomst av rörelse; jämför slutprot. p. 17 fjärde stycket.[1] — En i Sverige bosatt direktör, vilken härstädes drivit fabriksrörelse, ankom den 26 augusti 1937 till Danmark för att där leda en liknande verksamhet. Han hyrde våning i Danmark från och med den 1 september 1937 och möblerade våningen med bohag, som redan den 22 augusti överförts från Sverige; våningen togs i besittning av direktören och hans fru i början av september. Direktören hade i Sverige varit bosatt å en honom tillhörig fastighet, vilken varit utbjuden till försäljning sedan slutet av år 1936. Han påfördes skatt i Danmark från och med den 1 oktober 1937, enär han ansågs hava bosatt sig därstädes i början av september 1937, och dubbelbeskattningsavtalet ansågs icke tillämpligt redan å den grund, att beskattningen i Danmark och i Sverige icke avsåg samma tidsperiod.[2] — Hustrun till en dansk domare hade före äktenskapets ingående den 26 december 1934 haft inkomst av tjänst i Sverige. Domaren beskattades i Danmark för skatteåret 1935—1936 för den inkomst, hustrun före äktenskapets ingående uppburit från Sverige, enär hustruns skattskyldighet till Sverige upphört, om icke tidigare så i vart fall från den tidpunkt, då äktenskapet ingicks, och enär hennes inkomst under år 1934 härflutit av tjänst (vilken inkomst är sådan, som avses i art. 3 i dubbelbeskattningsavtalet).[3] — En dansk grosshandlare ingick den 26 februari 1939 äktenskap med en dam, som intill äktenskapets ingående var svensk medborgare och bosatt i Sverige. Eftersom äktenskapet var ingånget före den 1 april 1939, måste grosshandlaren för skatte-

[1] L.O.R. sid. 72.
[2] L.O.R. sid. 73.
[3] L.O.R. sid. 618.

året 1939—1940 i den skattepliktiga inkomsten inräkna hustruns under år 1938 i Sverige förvärvade inkomst. Det uttalades härvid, att dubbelbeskattningsavtalet icke hindrade en dylik beskattningsåtgärd, enär det icke förelåg dubbelbeskattning i teknisk mening, eftersom skattskyldigheten i Sverige upphört vid avflyttningen den 26 februari 1939 och skattskyldighet i Danmark icke inträtt förrän den 1 april 1939.[1]

Med avseende å nu berörda regler i punkt 17 och 18 i slutprot. må det vara tillåtet att med en kommentator uttala, att det kan vara »föremål för åtskillig tvekan, huruvida verkligen, för att kunna något så när inpassa de båda staternas skattesystem i varandra, så invecklade bestämmelser, som dessa föreskrifter i slutprot. 17 och 18, bort givas».[2] Det må ock efterlysas, vilken »inpassning» av skattesystemen som ägt rum; i verkligheten har man ju ej blott accepterat den dubbelbeskattning av från Sverige utflyttande personer, som följer av interna danska skatteregler, utan därutöver i viss utsträckning efterskänkt den svenska beskattningsrätten vid flyttning från Danmark till Sverige.

Det kan icke häremot invändas, att kungörelsen rörande det danska avtalet — med ett nedan berört undantag — icke återspeglar ovan omförmälda föreskrifter. Det är visserligen sant, att härigenom kommer desammas tillämpning, så vitt Sverige angår, att förbehållas Kungl. Maj:t i finansdepartementet.[3] Detta är dock till föga glädje, efter som bestämmelserna ifråga praktiskt taget genomgående innehålla beskattningsregler, som skola tillämpas av de danska myndigheterna, och i Danmark har detta överlämnats åt sedvanliga beskattningsmyndigheter samt ingalunda förbehållits den danska regeringen.[4] I ett särskilt fall innehåller dock kungörelsen en bestämmelse, föranledd av avtalets regler angående skattskyldigheten vid flyttning mellan staterna. 2 § i kungörelsen avser svensk eller dansk medborgare, som är bosatt i Danmark, och angiver i vilken omfattning vederbörande är befriad från skyldighet att här i riket erlägga skatt för inkomst och för förmögenhet. För denna skattebefrielse i Sverige kräves i princip, att inkomsten eller förmögenheten beskattats i Danmark; att emellertid denna föreskrift icke i praktiken tillämpas, har ovan

[1] L.O.R. sid. 619.
[2] Ekenberg i Sv.Sk.T. 1935, sid. 171.
[3] Jfr Ekenberg i Sv.Sk.T. 1935, sid. 172.
[4] Se Vejledning, sid. 5 o. f.

framhållits (se Avd. I, kap. 4). I 2 § 5 mom. tillfogas nu ytterligare: I vad mån skattskyldig, som avses i denna paragraf, skall på grund av omförmälda avtal erhålla befrielse från skattskyldighet för i paragrafen angivna slag av inkomst eller förmögenhet, som icke beskattats i Danmark, avgöres av Kungl. Maj:t. Då någon undersökning, huruvida beskattning ägt rum i Danmark, regelmässigt icke äger rum, kan synas, som om denna föreskrift vore skäligen överflödig. Därjämte förefaller obestridligen egendomligt, att föreskriften ifråga förekommer i 2 § men icke i 1 §, som angiver, när i Sverige bosatta personer äro skattefria för inkomst från eller förmögenhet i Danmark; även i detta fall kräves ju principiellt enligt kungörelsen, att beskattning ägt rum i Danmark. Förklaringen synes vara, att den allmänt formulerade föreskriften i 2 § 5 mom. icke alls avser samtliga i 2 § omförmälda fall, utan endast ett specialfall, nämligen det, då en i Danmark bosatt svensk eller dansk medborgare, som enligt 2 § varit befriad från viss honom eljest åvilande skattskyldighet i Sverige, flyttar från Danmark. Hans skattskyldighet i Danmark upphör då i och med avflyttningen och man har ansett, att det då bör ankomma å Kungl. Maj:t att pröva om han fortfarande bör vara skattefri i Sverige.[1] — Det må härtill anmärkas att — om det senast sagda är riktigt — det erfordras åtskillig tankeskärpa för att förstå meningen med föreskriften i 5 mom. Än ytterligare spörjer man sig, på vad sätt beskattningsmyndigheterna i detta speciella fall skola få kunskap om att beskattningen i Danmark upphört. Av den till Sverige eventuellt avgivna deklarationen lärer detta väl knappast framgå.

Övriga kungörelser sakna varje föreskrift i nu berörda fråga.

## § 2. Juridiska personer.

Spörsmålet, var en juridisk person enligt dubbelbeskattningsavtalen skall anses bosatt, är mindre komplicerat än frågan om bosättningsorten för en fysisk person. Dock äro även härvidlag olika möjligheter tänkbara.[2] I allmänhet anser man den juridiska personen vara bosatt å den ort, där densamma har sitt säte. Ifråga om vilken denna ort är, gå däremot meningarna isär. Man kan således anse den juridiska personen vara bosatt å den ort,

[1] Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 173.
[2] Jfr WENGLER, sid. 53 o. f., SIEGRIST, sid. 205 o. f.

där dess styrelse har sitt säte — en ort alltså, som i regel väl angives i stadgarna för den juridiska personen, men som eljest får fastställas med hänsyn till de faktiska förhållandena. Å andra sidan kan man anse den juridiska personen vara bosatt å den ort, där dess *verkliga* ledning har sitt säte. Sistnämnda ort sammanfaller visserligen ofta med den, där styrelsen har sitt säte, men behöver icke göra detta. Styrelsen kan enligt stadgarna hava sitt säte i ett land, medan den verkliga ledningen utövas i ett annat. Så var t. ex. på sin tid förhållandet med en del bolag, som bildades i Lichtenstein och vilkas styrelse enligt stadgarna hade sitt säte därstädes, men vilkas verkliga ledning var förlagd till Sverige och utövades av här bosatta personer; detta föranledde ju ock införandet av den förut omförmälda bestämmelsen i 64 § K.L., enligt vilken bestämmelse vissa i utlandet bildade holdingbolag anses vara bosatta i Sverige, därest den verkliga ledningen utövas här i riket.[1] Med att den »verkliga ledningen» utövas i visst land måste givetvis förstås, att i det landet bosatta personer på grund av ekonomiskt eller annat inflytande utöva bestämmanderätten över den juridiska personens verksamhet; den i stadgarna angivna orten för styrelsens säte är med andra ord endast ett sken, »Briefkastendomizil».

Slutligen kan man ock beträffande frågan om en juridisk persons bosättning helt bortse från andra förhållanden än sättet för dess bildande. Enligt denna uppfattning anses en juridisk person vara bosatt i den stat, enligt vars lagar den juridiska personen bildats och inregistrerats; det är i detta fall likgiltigt var den juridiska personen har sitt (verkliga eller stadgeenliga) säte.

Samtliga dessa tre principer avspegla sig i de svenska dubbelbeskattningsavtalen.

1) Den juridiska personen anses bosatt å den ort, där dess styrelse har sitt säte.

Till denna grupp äro att hänföra avtalen med Tyskland, Finland, Danmark, Norge, Ungern och Schweiz, dock med visst undantag beträffande Schweiz.

Enligt den svenska texten till avtalet med Tyskland, art. 10 p. 4, anses juridisk person vara bosatt å ort, där styrelsen eller

[1] Jfr *prop.* 1933: 171, sid. 13.

högsta förvaltningen har sitt säte. Denna locution saknas emellertid i den tyska texten, som beträffande juridiska personer endast talar om »der Ort, wo sie ihren Sitz haben»; med sistnämnda uttryck kan ju förstås även en annan ort än den, där styrelsen har sitt säte och så har motsvarande uttryck tidigare tolkats i avtalet mellan Tyskland och Schweiz.[1] För Sveriges vidkommande är man dock i detta fall bunden vid den svenska textens avfattning, som ock överensstämmer med den svenska interna lagstiftningen, bortsett från förut omförmälda förvaltningsbolag. Även i Tyskland synes emellertid avtalet hava tolkats på sätt, som den svenska texten angiver,[2] vadan några kollisionsfall på grund av texternas olika innehåll icke borde uppkomma.

Art. 3 i avtalen med Finland, Danmark och Norge innehåller en i samtliga avtal likalydande bestämmelse, enligt vilken juridisk person anses bosatt i den av staterna, där styrelsen eller högsta förvaltningen har sitt säte. Genom denna avfattning måste Danmark och Norge anses hava avstått från att tillämpa sin interna regel, enligt vilken en juridisk person anses bosatt i dessa länder även om styrelsen icke har sitt säte därstädes men ett huvudkontor är förlagt dit.[3] En annan sak är att, såsom förut påpekats, den juridiska personen i dylikt fall kan anses äga (även) dansk eller norsk nationalitet och således hemfalla under avtalet.

I det ungerska avtalet, art. 3, angives att juridisk person anses bosatt, »där den har sitt säte». Detta uttryck är, såsom förut anmärkts, tvetydigt till sin innebörd. Den franska originaltexten använder emellertid uttrycket »le lieu où elles ont leur siège», varmed förstås styrelsens säte i motsats till »siège social effectif», som är den verkliga ledningens säte.[4] Den svenska texten torde alltså få läsas, som om däri stode, att juridisk person är bosatt å ort, där dess styrelse har sitt säte.

Det schweiziska avtalet, art. 2 p. 4, innehåller föreskrift därom, att juridiska personer äro bosatta å den ort, »där de hava sitt säte», dock att stiftelser anses bosatta å den ort, »där ledningen

[1] Jfr SIEGRIST, sid. 207.
[2] Jfr ROSENDORFF, sid. 436.
[3] Det synes därför bero på ett förbiseende, då i den danska »Vejledning», sid. 2 uttalas, att »Juridiske Personer bliver alene at beskatte i det Land, i hvilket de er hjemmehørende, hvilket afgøres i Overensstemmelse med Statsskattelovens almindelige Regler.»
[4] Jfr WENGLER, sid. 57.

utövas». En jämförelse mellan dessa två uttryck lärer giva vid handen, att juridiska personer som regel anses bosatta å den ort, där styrelsen har sitt säte, men att beträffande stiftelser ett undantag gjorts, i det att dessa anses bosatta å ort, där den verkliga ledningen utövas.[1] Beträffande andra juridiska personer än stiftelser innebär det sagda, att Schweiz på denna punkt uppgivit rätten att, i enlighet med intern rättspraxis, i vissa fall beskatta juridiska personer å annan ort än den, där styrelsen har sitt säte.

Från svensk sida återigen innebära de avtal, som höra till nu berörda grupp, att Sverige i samtliga fall avstått från sin rätt att tillämpa 64 § 2 mom. K.L. Ett bolag, som har sitt säte i Tyskland, Finland, Danmark, Norge, Ungern eller Schweiz, får således *icke* betraktas såsom svensk ekonomisk förening även om den verkliga ledningen utövas i Sverige. Någon föreskrift härom har emellertid icke lämnats i de svenska tillämpningskungörelserna, vadan de svenska beskattningsmyndigheterna alltjämt skola tillämpa 64 § 2 mom. K.L. Uppkommande dubbelbeskattning får därför bliva föremål för särskilda förhandlingar mellan vederbörande myndigheter i de olika staterna.

2) Den juridiska personen anses bosatt å den ort, där dess verkliga ledning utövas.

Hit höra avtalen med Nederländerna (art. 1 § 2), Frankrike (art. 14 § 3) och Storbritannien (art. II 1) f)).

De nederländska och franska avtalen angiva uttryckligen, att juridiska personer anses bosatta å den ort, där desamma hava sitt »verkliga säte» (siège social effectif). Detta betyder alltså att dessa länder, i den omfattning deras interna skatterätt medgiver det, kunna bortse från var den juridiska personens stadgeenliga säte är beläget. För Sveriges vidkommande innebära avtalen, att Sverige är berättigat tillämpa 64 § K.L. å juridiska personer, vilka hava sitt säte i Nederländerna eller Frankrike men vilkas verkliga ledning utövas i Sverige. Härutöver är emellertid Sverige bundet vid sin interna lagstiftning och kan endast beskatta sådana

[1] Så har ock avtalet uppfattats enligt prop. till Bundesversammlung, se Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 10. — Det undantag, som gjorts beträffande stiftelser och som tillkom på önskemål från schweiziskt håll, synes föranlett av tidigare avtal mellan Schweiz och Tyskland; jfr Kreisschreiben, $^{28}/_{3}$ 1934, sid. 8.

juridiska personer, vilkas (låt vara formella) styrelse har sitt säte i Sverige.

Tillämpningskungörelserna till avtalen ifråga hava emellertid i nu förevarande avseende erhållit en egendomlig avfattning. Enligt 1 § 4 mom. i båda kungörelserna skola reglerna om skattebefrielse för i Sverige bosatt fysisk person äga motsvarande tillämpning å svensk juridisk person, vars »verkliga» ledning utövas här i riket. Detta innebär tillsynes två begränsningar av den svenska beskattningsrätten, av vilka icke någondera är föranledd utav avtalet. För det första gäller icke skattebefrielsen svensk juridisk person, vars verkliga ledning utövas i annat land. Dylik juridisk person får alltså icke åtnjuta skattebefrielse för inkomst från eller förmögenhet i Frankrike eller Nederländerna. Detta betyder bl. a., att om den juridiska personens verkliga ledning utövas i Frankrike eller Nederländerna, inträder just en sådan dubbelbeskattning, som avtalet velat förebygga, enär den svenska juridiska personen då beskattas både i Frankrike eller Nederländerna samt i Sverige för inkomsten från och förmögenheten i förstnämnda länder. Än vidare uteslutes genom denna formulering möjligheten att tillämpa 64 § 2 mom. K.L., enär detta lagrum ju avser en utländsk juridisk person, vars verkliga ledning har sitt säte i Sverige; ej heller dylika juridiska personer komma därför i åtnjutande av skattebefrielsen för inkomst från och förmögenhet i Frankrike och Nederländerna.[1] — Samma egendomliga utformning har motsvarande bestämmelse erhållit i kungörelsen rörande nederländska avtalet, 2 §, som avser i Nederländerna bosatta personer samt angiver den omfattning, vari desamma befrias från skattskyldighet för inkomst från och förmögenhet i Sverige. Dessa regler äro endast tillämpliga å utländsk juridisk person, vars verkliga ledning utövas i Nederländerna. En svensk juridisk person, vars verkliga ledning utövas i Nederländerna, åtnjuter således icke denna skattebefrielse utan beskattas såväl i Sverige som i Nederländerna. Kungörelsen rörande avtalet med Frankrike, 3 §, har även en dylik bestämmelse, ehuru denna är än mera begränsad samt talar om »fransk juridisk person, vars verkliga ledning utövas i Frankrike».

Dessa ofullständigheter i kungörelsernas avfattning kunna allt-

[1] Annan uppfattning har uttalats av EKENBERG, Sv.Sk.T. 1935, sid. 174, 1938, sid. 141, ehuru utan någon närmare motivering.

så i olika hänseenden medföra en dubbelbeskattning. Ett undgående härav kan endast ske genom särskild framställning till Kungl. Maj:t.

Enligt avtalet med Storbritannien gäller, på sätt redan under kap. 2 angivits, att en juridisk person anses bosatt i Storbritannien, om ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Storbritannien, d. v. s. om den verkliga ledningen utövas därstädes. En juridisk person anses bosatt i Sverige i två fall: *Dels* om densamma bildats enligt svensk lag och den verkliga ledningen icke utövas i Storbritannien och *dels* om den juridiska personen icke bildats enligt svensk lag men den verkliga ledningen utövas i Sverige. Man har alltså i detta avtal accepterat den brittiska regeln angående juridiska personers bosättningsort, men därjämte bibehållit beskattningsrätten till i Sverige bildade juridiska personer, vilkas verkliga ledning utövas annorstädes än i Sverige eller Storbritannien. I förhållande till Storbritannien har detta ingen annan betydelse, än att även sistnämnda juridiska personer omfattas av avtalets bestämmelser. — Oavsett avtalets formulering äger Sverige alltjämt endast beskatta sådana utländska juridiska personer, som avses i 64 § K.L., för all deras inkomst; jämför de svenska anvisningarna till art. II i avtalet.

3) Den juridiska personen anses bosatt i det land, varest eller enligt vars lagstiftning densamma bildats eller organiserats.

Endast det amerikanska avtalet (prot. p. 1) är hänförligt till denna grupp. Den angivna förutsättningen för att en juridisk person skall anses bosatt i Sverige eller Förenta Staterna överensstämmer ju nära med den interna svenska skattelagstiftningen; dock föreligger den skillnaden, att enligt svensk rätt måste den juridiska personens styrelse hava sitt säte i Sverige, medan i vissa amerikanska stater kan förekomma, att styrelsen har sitt säte i annan stat än den, där den juridiska personen bildats. För Sveriges del innebär avtalet med Förenta Staterna, att Sverige avstått från sin rätt att tillämpa 64 § 2 mom. K.L. å juridiska personer, som bildats i Förenta Staterna eller enligt dess eller någon delstats lagstiftning.

Tillämpningskungörelsen talar i 1 § 5 mom. om svensk juridisk person samt i 3 § 5 mom. om »juridisk person, hemmahörande i Förenta Staterna». 9 § 2 mom. definierar sistnämnda begrepp, i överensstämmelse med prot. p. 1 d) i avtalet. Det avgörande är, om den juridiska personen bildats eller organiserats enligt lagstiftningen i Förenta Staterna eller någon dess delstat eller något dess territorium. Denna särskilda definition förefaller å nyss anförda skäl tämligen onödig. Man spörjer sig även, om verkligen våra beskattningsnämnder äga en så vidsträckt kännedom om amerikansk lagstiftning, att de i förekommande fall kunna avgöra, huruvida det i definitionen uppställda kravet är uppfyllt.

Det anmärkes, att nu återgivna regler angående bosättningsorten för en juridisk person icke äro oförändrat tillämpliga ifråga om företag för utövande av sjö- eller luftfart; se härom kap. 5, § 5 nedan. Här må endast anmärkas, att i dessa fall har man i vida större utsträckning än eljest gjort beskattningsrätten beroende av i vilken stat företagets *verkliga* ledning har sitt säte. Så är nämligen fallet ej blott enligt avtalen med Nederländerna, Frankrike och Storbritannien, vilka ju även i andra fall tillämpade principen om den verkliga ledningen, utan även enligt avtalen med Finland, Danmark, Norge och Ungern, vilka ju eljest endast fästa avseende vid orten för (den stadgeenliga) styrelsens säte. Å denna sistnämnda ståndpunkt kvarstå endast avtalen med Tyskland och Schweiz, då fråga är om sjö- eller luftfart. Enligt avtalet med Amerikas Förenta Stater är däremot i första hand avgörande, i vilken stat fartygen eller luftfartygen registrerats.

Det anmärkes slutligen, att från reglerna om bosättningsorten för juridiska personer har undantag genomgående gjorts beträffande de svenska reglerna om beskattning av oskifta dödsbon; se härom kap. 12, nedan.

## Kap. 4. Beskattning av inkomst; inkomst av fast egendom.

Enligt *samtliga* av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal gäller, att inkomst av fast egendom endast får beskattas i den stat, där den fasta egendomen är belägen. Detta överensstämmer

med internationell praxis; en dylik regel återfinnes i så gott som samtliga dubbelbeskattningsavtal mellan olika stater.[1] Även de anglosachsiska avtalen följa denna regel, ehuru sättet för dubbelbeskattningens undvikande i dessa avtal erhållit en annan utformning än eljest.

Om således enighet råder om själva principen för dubbelbeskattningens undvikande i nu förevarande hänseende, kunna dock stundom vissa komplikationer inträda, enär själva frågan om vad som utgör inkomst av fast egendom besvaras något olika i olika länder.

För Sveriges vidkommande återfinnas reglerna härom i 21—26 §§ K.L. med anv. Vad särskilt angår inkomst av skogsbruk erinras om att med skogsbruk förstås skogshantering å egen eller arrenderad fastighet. Härunder inbegripes sådan skogsavverkning som skattskyldig vid avyttring av fastighet förbehållit sig å den avyttrade fastigheten. Skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt är däremot att hänföra till rörelse, anv. p. 2 till 21 § samt 27 § K.L.

De olika avtalen innehålla i regel rätt utförliga bestämmelser om vad som skall hänföras till inkomst av fast egendom. Härvid behandlas då även ej blott vad som enligt svensk rätt hänföres till inkomst av fast egendom utan ofta även sådan inkomst, som i Sverige hänföres till royalty eller till realisationsvinst; dessa bestämmelser i avtalen lämnas här åsido och hänvisas beträffande desamma till kap. 6 och kap. 9, § 3 nedan.

De avtal, som mera utförligt angiva vad som skall hänföras till inkomst av fast egendom, uppdela denna inkomst i två grupper:

a) Inkomst, som förvärvas genom den fasta egendomens omedelbara förvaltande och nyttjande (eller brukande). Härmed torde förstås inkomst, som fastigheten lämnar vid direkt utnyttjande i ägarens eller brukarens hand, däri inbegripet hyresvärdet av egen bostad å fastigheten.

b) Inkomst genom uthyrning, utarrendering och varje annat slags nyttjande (eller upplåtelse eller användning) av egendomen. Här åsyftas alltså inkomst, som erhålles, icke genom direkt nytt-

[1] Jfr Mexico-London draft, sid. 12, VAN THEMAAT, sid. 116, SIEGRIST, sid. 119.

jande utan genom upplåtelse av fastigheten, såsom uppburet arrende- eller hyresbelopp.

Nu berörda formulering återfinnes i avtalen med Tyskland (slutprot. p. 4), Finland, Danmark[1] och Norge (slutprot. p. 7), Frankrike (prot. p. 2), Ungern (slutprot. p. 6) samt Schweiz (slutprot. till art. 3). Det norska avtalet talar dock i det under a) avsedda fall om nyttjande av fast egendom »med tillbehör», vilket synes vara ett obehövligt tillägg, utsägande allenast vad som även därförutan måste gälla. Det schweiziska avtalet angiver jämväl i art. 3, att i fast egendom inbegripes tillbehör ävensom levande och döda inventarier i lantbruk eller skogsbruk. Däri angives vidare, att vad som skall betraktas såsom fast egendom och vad som är att anse som tillbehör bedömes enligt författningarna i den stat, i vilken tillgången befinner sig. Enligt schweiziska avtalet gäller ytterligare, att med fast egendom likställas rättigheter, å vilka privaträttsliga föreskrifter angående fastigheter äga tillämpning; denna föreskrift torde sakna betydelse för Sveriges vidkommande.[2] Vidare likställas därmed nyttjanderätter till fast egendom.

Avtalen med Nederländerna (art. 4), Förenta Staterna (art. V) och Storbritannien (art. X) innehålla mera kortfattade föreskrifter. I nederländska avtalet talas om »inkomst av fast egendom, vilken motsvarar sådan egendoms verkliga eller beräknade hyresvärde ävensom annan inkomst därav», som icke är att hänföra till inkomst av rörelse; formuleringen anknyter närmast till de holländska skattereglerna. Amerikanska avtalet talar blott om »inkomst av alla slag härrörande från fast egendom» och brittiska avtalet använder ett likartat uttryckssätt.

En tidigare omtvistad fråga har varit, huruvida inkomster av fordringar med säkerhet i fastighetshypotek borde hänföras till inkomst av fast egendom eller icke. Enligt tysk uppfattning borde dylika fordringar hänföras till fast egendom och inkomsten därav följaktligen beskattas å den ort, där den intecknade fasta egendomen var belägen.[3] Då denna uppfattning strider mot den

[1] Ang. tillämpning av danska avtalet, se R. 1939: ref. 62, 1945, not. 1043, och L.O.R., sid. 178.

[2] Närmast åsyftas servitut och en del andra likartade rättigheter, såsom rätten att uppföra byggnad å annans mark, rätten att erhålla bostad i annans fastighet m. m. — Se härom Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 10.

[3] Jfr ROSENDORFF, sid. 445, SIEGRIST, sid. 127.

ståndpunkt, som den svenska skattelagstiftningen intagit, och då enighet vid förhandlingarna rörande dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland icke kunde ernås på denna punkt, blev resultatet, att nu berörda inkomstslag lämnades utanför avtalet. I slutprot. p. 10 antecknades därför, att beträffande inkomster av fordringar med säkerhet i fastighetshypotek skall envar av de båda staterna förfara i enlighet med sin lagstiftning; dock tillades, att till fordringar av angivet slag hänföras ej obligationer, även om dessa äro utfärdade med säkerhet i fast egendom. Resultatet härav blir tydligtvis, att en i Sverige bosatt svensk eller tysk medborgare, som uppbar räntor å fordran, intecknad i fastighet i Tyskland, blir beskattad för denna inkomst både i Tyskland (enär fastigheten var belägen där) och i Sverige (enär han var bosatt härstädes). I det motsatta fallet, där vederbörande var bosatt i Tyskland men uppbar räntor å fordran, intecknad i svensk fastighet, uttages icke någon skatt i Sverige men väl i Tyskland.

Övriga avtal äro däremot så avfattade, att inkomst av fordringar med säkerhet i fastighetshypotek behandlas såsom annan inkomst av kapital och icke såsom inkomst av fast egendom. Detta framgår regelrätt därav, att intet särskilt stadgande rörande sådan inkomst förekommer i avtalen. Stundom är dock uttryckligen angivet, att inkomst av berörda slag av fordringar icke utgör inkomst av fast egendom; så är fallet i amerikanska avtalet, art. V, schweiziska avtalet (slutprot. till art. 3, p. 2) och brittiska avtalet, art. X.

Vad angår inkomst av skogsbruk, saknas varje bestämmelse därom i avtalen med Förenta Staterna, Schweiz och Storbritannien, ävensom i avtalet med Island, vilket sistnämnda avtal över huvud taget icke definierar inkomst av fastighet. Detta förhållande har emellertid icke någon särskild betydelse, eftersom inkomst av skogsbruk regelrätt är hänförligt till inkomst av fastighet. Tvekan kan emellertid uppstå ifråga om olika slag av inkomst av skogsavverkning å annans mark, och då berörda avtal intet härom innehålla, blir resultatet, att vardera av de avtalsslutande staterna förfar i enlighet med sin interna lagstiftning.

Ej heller det tyska avtalet har någon särskild bestämmelse rörande inkomst av skogsbruk. Genom en särskild notväxling i samband med avtalets undertecknande träffades emellertid en överenskommelse härom. Enligt denna skall, under den tid, dubbelbe-

skattningsavtalet gäller, inkomster av skogsbruk behandlas enligt de grundsatser, som beträffande inkomst av fast egendom stadgas i avtalet; i denna del är tydligtvis den särskilda överenskommelsen utan praktisk betydelse, enär det sagda ändock lärer hava följt utav avtalets innehåll. Det tillägges emellertid härutöver i den särskilda överenskommelsen: Därvid kommer ingen skillnad att göras med hänsyn till, huruvida dessa inkomster åtnjutas av skogens ägare eller av arrendator eller av annan, som har nyttjanderätt till skogen. — Enligt denna särskilda överenskommelse skall alltså all inkomst av skog beskattas i den stat, där vederbörande fastighet är belägen, och detta även i fall, då avverkningsrätt genom särskild överenskommelse är upplåten till annan än fastighetens ägare.

I avtalen med Finland, Danmark och Norge (slutprot. p. 7) samt Ungern (slutprot. p. 6) har motsvarande bestämmelse utformats tydligare och mera omfattande. Däri uttalas följande: Såsom inkomst av fast egendom betraktas inkomst genom avverkning av skog på egen eller annans mark, så ock inkomst, som må tillkomma avverkaren genom det avverkade virkets forsling till exporthamn och dess försäljning inom riket (i norska avtalet saknas dock orden »forsling till exporthamn och dess») ävensom genom sådan förädling av virket, som inom riket äger rum annorstädes än å fast driftställe.

Då här talas om förädling, som äger rum »inom riket», måste härmed förstås sådana fall, då förädlingen äger rum inom den stat, å vars område den fasta egendomen är belägen. När det gäller att beräkna inkomst, uppkommen enbart genom forsling till exporthamn, torde i allmänhet förfaras sålunda. Till utgångspunkt tages försäljningsvärdet av virket i exporthamnen. Härifrån drages inköpspriset å avverkningsorten samt kostnaderna för avverkningen och transporten jämte skälig andel av de allmänna kontorskostnaderna. Vad därefter återstår utgör inkomsten av forslingen. — Med avseende å tillämpningen av ifrågavarande bestämmelse må åberopas följande fall ur finsk rättspraxis. Ett svenskt bolag inköpte i Finland trävaror, enligt leveransavtal nedsläpade till vattenled, och utförde dem efter forsling till Sverige. Skattenämnden i Finland påförde bolaget inkomstskatt. Högsta förvaltningsdomstolen i Finland undanröjde den 16 januari 1939 beskattningen med motivering att bolaget, enligt

det mellan Finland och Sverige träffade avtalet om undvikande av dubbelbeskattning, icke enbart på den grund att bolaget i Finland inköpt trävaror och transporterat dem till Sverige för förädling kunde anses hava i Finland erhållit inkomst av fast egendom.[1] — Domstolen har i detta mål följt den svenska avtalstexten;[2] bolaget var icke »avverkare» av virket och inbegreps därför icke under avtalsbestämmelsen.

Att bestämmelsen ifråga utformats på detta mera utförliga sätt, då fråga varit om avtal med de nordiska staterna, finner sin naturliga förklaring däri, att det är i förhållande till dessa närbelägna stater, som spörsmålet har sin största praktiska betydelse. I avtalen med Nederländerna och Frankrike är avfattningen mera kort. Avtalet med Nederländerna, slutprot. p. V, innehåller endast, att såsom inkomst av fast egendom anses inkomst av skogsavverkning å egen eller annans mark, och avtalet med Frankrike, prot. p. 2, föreskriver — efter att hava redogjort för vad som förstås med inkomst av fast egendom — att samma regler tillämpas likaledes å inkomst genom avverkning av skog å avverkarens eller tredje mans mark.

I överensstämmelse med avtalens innehåll hava i regel även tillämpningskungörelserna avfattats; bestämmelserna återfinnas genomgående i 1 § 1 mom. a) ävensom i 3 § 1 mom. b) (2 § 1 mom. b) i kungörelserna rörande danska och nederländska avtalen, 3 § 1 mom. c) i kungörelsen rörande amerikanska avtalet). Innebörden av föreskrifterna är allenast, att skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse jämställes med inkomst av fastighet och således icke, såsom i svensk rätt, med inkomst av rörelse. Någon större betydelse i sak torde detta icke hava, eftersom dylik skogsavverkning, i den mån densamma betraktas såsom rörelse, i regel torde få anses utövad från fast driftställe å den plats, där avverkningen bedrives.

Anmärkningsvärt är emellertid, att kungörelsen rörande amerikanska avtalet innehåller en dylik föreskrift, ehuru varje bestämmelse i ämnet saknas i själva avtalet; detta har motiverats med en analogi med föreskrifterna i andra avtal.[3] Om någon analogi med kungörelser, som avse avtal med andra stater, kan

[1] AIRILA, sid. 172.
[2] I den finska avtalstexten saknas orden »som må tillkomma avverkaren».
[3] EKENBERG i Sv.Sk.T. 1942, sid. 298.

dock icke vara tal. Bestämmelsen torde visserligen å nyss anförda skäl icke hava någon större praktisk betydelse, men det är icke tilltalande, när tillämpningskungörelserna i onödan avvika från avtalens innehåll; det hade därför varit önskvärt, att intet uttalande i nu berörda avseende förekommit i tillämpningskungörelsen. — I anvisningarna till brittiska avtalet saknas motsvarande bestämmelse.

## Kap. 5. Beskattning av inkomst; inkomst av rörelse.

### § 1. Inledning; allmänna bestämmelser.

Till en början må anmärkas, att då i de olika avtalen meddelas bestämmelser rörande beskattning av inkomst av rörelse, har man i flertalet avtal icke använt den vanliga svenska terminologien. Endast i avtalen med Island och Storbritannien betecknas inkomst av rörelse verkligen såsom inkomst av rörelse. I åtskilliga andra fall har den utländska term, som på svenska betyder »rörelse», icke översatts härmed utan genom ett återgivande på svenska av det utländska uttrycket; dessa översättningar från andra språk hava sedan t. o. m. utnyttjats i överenskommelser med nordiska stater. Sålunda användes i tyska, ungerska och schweiziska avtalen uttrycket »handel, industri eller annan rörelse» (i schweiziska avtalet »annan näringsverksamhet»). Den tyska terminologien har sedan använts i de finska, danska och norska avtalen (ehuru dessa tala ej blott om »annan rörelse» utan även om »yrke»; i norska avtalet »fritt yrke»). Nederländska avtalet återger termen »rörelse» med uttrycket »industriell verksamhet, gruvdrift, kommersiell verksamhet» (varjämte hit hänföres även »lantbruksföretag»). Det franska avtalet talar om »industriell verksamhet, gruvdrift eller handel» och slutligen talar det amerikanska avtalet om »industri och handel».[1]

[1] VAN THEMAAT, sid. 120, synes antaga, att den varierande terminologien även kan motsvaras av sakliga olikheter. Detta är givetvis riktigt så till vida, att olika stater kunna hava olika uppfattning om vad som är rörelse eller icke. Detta bör dock icke föranleda till att i de svenska texterna användes en främmande terminologi för att beteckna vad som enligt svensk skatterätt utgör rörelse. — I övrigt kan man helt instämma i VAN THEMAATS uttalande rörande den i olika avtal nyttjade terminologien »dat er hier een onnoodige chaos heerscht».

I fortsättningen kommer att helt bortses från denna skiftande och förvirrande terminologi, vadan alltså inkomst av rörelse vid behandlingen av de svenska avtalstexterna i fortsättningen helt enkelt betecknas såsom inkomst av rörelse.

Begreppet »rörelse» definieras icke närmare i något utav avtalen, vilket alltså innebär att varje stat har att till rörelse i avtalens mening hänföra den verksamhet, som enligt dess interna lagstiftning utgör rörelse. I allmänhet är det samma slag av verksamhet, som i de olika ifrågakommande staterna betecknas såsom rörelse, d. v. s. det är fråga om en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Att Nederländerna, såsom ovan nämnts, behandlar »lantbruksföretag» efter samma regler som rörelse innefattar ingen avvikelse från det sagda; jordbruk är obestridligen en rörelse, ehuru flertalet stater hava särskilda regler för beskattningen av detta slags rörelse.[1]

Det svenska begreppet rörelse, sådant detsamma i detalj utformats i 27 § K.L., avviker emellertid i vissa delar från vad som förekommer i åtskilliga av de stater, varmed avtal träffats. Till rörelse räknas nämligen enligt svensk rätt även fritt yrke (med visst undantag) samt royalty o. dyl. (28 § 1 mom. K.L.). I de nu avsedda avtalen hava fritt yrke samt royalty icke direkt undantagits från reglerna angående inkomst av rörelse, men att de icke inbegripas under dessa regler framgår i regel av att särskilda bestämmelser meddelats angående beskattning av inkomst av royalty och av fritt yrke. I överensstämmelse härmed behandlas dessa inkomstslag icke i förevarande sammanhang utan separat under kap. 6 och 7 nedan.

Däremot göres i en del avtal ett särskilt tillägg av innebörd, att till inkomst av rörelse skall hänföras ej blott inkomst genom omedelbart bedrivande av rörelsen utan också inkomst genom rörelses upplåtande åt annan ävensom vinst genom avyttring av rörelsen eller del därav. Beträffande inkomst genom upplåtelse av rörelse överensstämmer detta med svensk rätt, 28 § K.L. Ifråga om inkomst genom avyttring av rörelse innefattar däremot regeln ifråga en viss avvikelse från gällande rätt i Sverige. Att inkomst å överlåtelse av varulager utgör inkomst av rörelse framgår av punkt 1 anv. till 28 § K.L., vadan i detta fall den omförmälda regeln i vissa avtal icke avviker från svensk rätt. Inkomst å av-

[1] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 47.

yttring å inventarier blir emellertid i vissa fall att beskatta såsom realisationsvinst, d. v. s. inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, och inkomst å avyttring av fastighet blir regelrätt att beskatta på sistnämnda sätt.

Tidigare har påpekats, att ett dubbelbeskattningsavtal regelrätt innebär en inskränkning av de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftning men aldrig kan medföra en utvidgning av beskattningsreglerna, sådana desamma internt utformats. I överensstämmelse härmed blir innebörden av den i vissa avtal förekommande regeln, att inkomst genom avyttring av rörelse skall hänföras till inkomst av rörelse, för Sveriges del närmast följande:

I den mån inkomst genom avyttringen enligt intern svensk rätt utgör inkomst av rörelse, tillämpas givetvis regeln i avtalet oförändrad.

Till den del inkomsten enligt svensk rätt skall behandlas såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet måste först undersökas, om inkomsten är skattepliktig enligt reglerna om beskattning av realisationsvinst, bl. a. således om egendomen innehafts 5 eller 10 år. Är inkomsten enligt sist berörda regler *icke* skattepliktig, får den ej heller beskattas såsom inkomst av rörelse, ty detta skulle ju innebära en otillåten utvidgning av de interna beskattningsreglerna. Är inkomsten återigen skattepliktig enligt reglerna om realisationsvinst, skall inkomsten naturligtvis beskattas men *antingen* efter reglerna om realisationsvinst, om detta är fördelaktigare för den skattskyldige (t. ex. därför att även realisationsförlust är för handen), *eller* enligt reglerna om beskattning av inkomst av rörelse, om detta är till den skattskyldiges förmån (vilket väl oftast är fallet). Ett dubbelbeskattningsavtal kan ju aldrig medföra skärpt beskattning men väl lindrigare sådan än den interna skattelagstiftningen föranleder. Tillämpningskungörelserna taga emellertid icke hänsyn till sistberörda förhållande.

Bestämmelser om att till inkomst av rörelse skall hänföras även inkomst genom upplåtelse eller avyttring av rörelse återfinnas i tyska avtalet, slutprot. p. 5, finska avtalet, slutprot. p. 9, danska avtalet, slutprot. p. 9, norska avtalet, slutprot. p. 9, och ungerska avtalet slutprot. p. 7. — Ifråga om tolkningen av denna bestämmelse må anföras följande danska rättsfall. A utflyt-

tade från Sverige till Danmark den 19 september 1939. Han hade intill den 2 februari 1935 varit ägare till en fabrik i Sverige, vilken fabrik han sistnämnda dag sålde för 76 000 kronor, varjämte köparen, så länge A levde, som ersättning för goodwill skulle betala A ett årligt belopp, motsvarande 20 % av rörelsens nettoöverskott under det sistförflutna året. Dessa ersättningsbelopp betraktades såsom en andel i rörelsens nettoöverskott, vilken andel förbehållits A, och han beskattades därför i Danmark. Det anmärktes härvid, att varken art. 5 i dubbelbeskattningsavtalet eller p. 9 i slutprot. kunde utgöra hinder för att i Danmark beskatta ersättningsbeloppen ifråga, enär dessa icke inbegrepos under de i åberopade bestämmelser nyttjade uttrycken och därför med stöd av huvudregeln i art. 3 finge beskattas i Danmark.[1]

Det franska avtalet, prot. p. 3, hänför till inkomst från fast driftställe för rörelse i en av staterna även försäljning av driftstället tillhöriga tillgångar »med undantag av fastigheter belägna inom den andra staten». Detta undantag lärer dock icke utsäga annat eller mera än som ändock gäller, eftersom särskilda regler angående beskattning av dylik egendom förut äro givna i avtalet.

Det schweiziska avtalet, art. 4, hänför likaledes till inkomst av rörelse sådan vinst, som erhålles genom avyttring av rörelsen eller del därav.

Inga som helst bestämmelser i förevarande avseende återfinnas däremot i de nederländska och amerikanska avtalen. Detta innebär, såsom förut sagts, att såväl Sverige som sistberörda stater hava att vid tillämpning av avtalen till rörelse hänföra vad som enligt varje stats interna lagstiftning betraktas såsom rörelse. — Med avseende härå må endast anmärkas, att enligt nederländsk rätt räknas vinst å försäljning av rörelse till inkomst av rörelse[2] samt att enligt amerikansk rätt dylik inkomst beskattas stundom enligt reglerna för beskattning av kapitalvinst,[3] stundom enligt eljest gällande regler.

Det brittiska avtalet innehåller ej heller någon direkt bestämmelse i nu förevarande avseende. Art. XII i detta avtal innehåller emellertid en föreskrift, som är av betydelse i detta samman-

[1] L.O.R., sid. 290.
[2] Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, art. 8 och 20.
[3] I.R.C. sec. 117, Regulations 111, sid. 451, Supplement, sid. 269.

hang. Denna artikel föreskriver, att en person, bosatt i ena staten, skall vara befriad från skatt i den andra staten å vinst på grund av överlåtelse av förmögenhetstillgångar. Regeln ifråga är emellertid enligt uttryckligt stadgande *icke* tillämplig, därest vederbörande bedriver rörelse i sistnämnda stat från ett därstädes beläget fast driftställe. Härmed är alltså indirekt uttalat, att i sistnämnda fall må realisationsvinsten beskattas och detta blir alltså för Sveriges vidkommande regelrätt fallet, då rörelse i Sverige eller del därav överlåtes; jfr i övrigt kap. 9, § 3, nedan. — I Storbritannien beskattas däremot icke vinst, erhållen genom avyttring av rörelse.[1]

Slutligen må anmärkas att flertalet avtal har en särskild bestämmelse angående beskattningens verkställande ifråga om »delägarskap» i företag. Detta fall behandlas för sig under § 4 nedan.

Den allmänna regeln angående undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst av rörelse är i allmänhet densamma i samtliga avtal: *Skatt för inkomst av rörelse erlägges endast i den stat, inom vars område företaget ifråga har ett fast driftställe.* I tyska avtalet, art. 3, och schweiziska avtalet, art. 4 p. 1, tillägges uttryckligen, att detta gäller även om företaget sträcker sin verksamhet in på den andra statens område utan att där hava fast driftställe. Detta tillägg utsäger emellertid intet annat än som redan framgår av den nyss anförda huvudprincipen. Tilllägget har ursprungligen föranletts av att tidigare bl. a. Italien beskattat tyska leverantörer för vinsten å leveranser från Tyskland till Italien, oaktat fast driftställe saknats i sistnämnda land.[2]

Har ett företag fasta driftställen både i Sverige och i den andra staten, äger vardera staten beskatta den del av inkomsten, som förvärvas genom de inom den statens område befintliga driftställenas verksamhet; jfr nedan under § 3.

Beträffande inkomst av sjöfart och luftfart göres emellertid genomgående ett undantag från nu berörda huvudregel; se härom nedan under § 5.

Om sålunda enighet kan sägas råda angående huvudregeln för beskattning av inkomst av rörelse, betyder detta dock ingalunda, att de olika avtalen på denna punkt äga enahanda innebörd. Tvärtom förekomma olika stadganden i nästan alla avtal såvitt angår

[1] Se t. ex. NEWPORT, sid. 140.
[2] ROSENDORFF, sid. 378.

huvudregelns tillämpning i olika fall; härtill kommer även att begreppet »fast driftställe» definieras på avvikande sätt i olika avtal.

Mot den allmänna avfattningen av avtalsbestämmelserna ifråga kan emellertid anmärkas, att densamma närmast förutsätter, att ett fast driftställe för rörelsen skall förefinnas i någondera staten. Ehuru så väl regelmässigt är fallet, är dock enligt svensk skattelagstiftning icke nödvändigt, att så är förhållandet.[1] Emellertid påkallas icke härav någon särskild bestämmelse i avtalen, eftersom desamma endast reglera beskattningsrättens fördelning mellan de avtalsslutande staterna. Det fall, då ett svenskt företag bedriver rörelse allenast här i riket, utan att här äga fast driftställe, beröres alltså icke utav avtalen. Å andra sidan måste avtalens innehåll föranleda därtill, att om ett dylikt företag sträcker sin verksamhet in å en annan stats område, med vilken stat Sverige har dubbelbeskattningsavtal, får någon beskattning i sistnämnda stat icke äga rum, med mindre företaget därstädes har ett fast driftställe. Det skall dock villigt medgivas, att ur nu berörda synpunkt är avfattningen av de anglosachsiska avtalen att föredraga. Däri utsäges nämligen, att inkomst av rörelse, åtnjuten av ett företag i en av de avtalsslutande staterna, icke är föremål för beskattning i den andra staten för så vitt icke fråga är om inkomster från ett fast driftställe i denna stat (amerikanska avtalet art. II, brittiska avtalet, art. III). Under denna formulering inbegripes ju även det fall, då fast driftställe saknas i den först nämnda staten.

I detta sammanhang torde även böra erinras om avtalet med de Socialistiska Rådsrepublikernas Union. Art. 7 i detta avtal reglerar handelsdelegationens skyldighet att i egenskap av »organ, som idkar handelsrörelse», erlägga inkomstskatt till stat och kommun. För inkomstens beräknande har härvidlag meddelats en ren schablonregel. Såsom beskattningsbar inkomst skall nämligen anses ett beräknat belopp av 0,4 % av totalvärdet av handelsdelegationens handelsomsättning. I sin deklaration behöver handelsdelegationen icke lämna andra upplysningar än dem som äro nödvändiga för fastställande av detta belopp.

[1] Jfr 57 § 1 mom. K.L. — R. 1946, not 654—658.

## § 2. Begreppet fast driftställe.

Spörsmålet om vad som skall förstås med fast driftställe enligt olika dubbelbeskattningsavtal är utan tvekan ett av de viktigaste, då det gäller beskattningen av inkomst av rörelse.[1] Nationernas Förbund och De Förenade nationerna hava ock ägnat denna fråga ingående uppmärksamhet.[2]

Den allmänna svenska definitionen av begreppet fast driftställe återfinnes i 61 § K.L.: Såsom fast driftställe i rörelse skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning.

Denna allmänna definition återgår oförändrad i avtalen med Finland (art. 5), Danmark (art. 5), Norge (art. 5) och Ungern (art. 5), dock att i norska avtalet talas om »stadigvarande bruk vid rörelsens eller yrkets utövande». — Beträffande den finska rättstillämpningen må följande rättsfall åberopas: En konsul och en disponent, bosatta i Sverige, hade år 1935 försågat i Finland inköpta trävaror vid såg, som tillhörde tredje man i en stad i Finland. De sågade trävarorna hade därefter utförts till Sverige, där den av konsuln och disponenten bedrivna rörelsen hade sin hemort. Taxeringsnämnden i den finska staden påförde konsuln och disponenten för trävarurörelse, som de ansågos hava bedrivit i sagda stad, prövningsvis 500 skatteören. Genom beslut den 12 november 1937 undanröjde högsta förvaltningsdomstolen i Finland denna taxering, enär det icke visats, att konsuln och disponenten under skatteåret i den finska staden haft sådant fast driftställe, som avses i artikel 5 av dubbelbeskattningsavtalet Finland—Sverige, samt de således icke kunde anses hava under skatteåret bedrivit i den finska staden skattepliktig rörelse.[3]

Det tyska avtalet, art. 3, definierar däremot begreppet fast driftställe på ett något avvikande sätt: Därmed förstås »en stadigvarande affärsanordning för företaget, i vilken detta företags verksamhet helt eller delvis utövas». Det schweiziska avtalet, art. 4, p. 2, har exakt samma definition och det franska avtalets de-

[1] Jfr t. ex. CARROLL i I.F.A. Studies V, sid. 30. »Perhaps there is no more important general provision in tax treaties than the one limiting the right of a country to tax the industrial and commercial profits (more simply called »business income») of a foreign enterprise to those which are attributable to a permanent establishment in its territory.»

[2] Jfr Mexico-London draft, sid. 13 o. f.

[3] AIRILA, sid. 172.

finition i art. 3, § 3, är i sak av samma innehåll; härutöver tillägges dock i prot. p. 4, att det skall vara fråga om en fast anordning »av produktiv karaktär».

I nederländska avtalet, art. 5, definieras fast driftställe såsom »fasta anordningar av produktiv karaktär». Detta uttryck motsvarar närmast locutionen i Förenade nationernas modellförslag, varest talas om »ett fast affärsställe av produktiv karaktär».[1] Häri liksom i motsvarande uttryck i det franska avtalet ligger alltså ej blott ett krav på att företaget skall hava »ett fast affärsställe» utan också ett krav på att detta affärsställe skall bidraga till företagets inkomster.[2]

Avtalen med Förenta Staterna, prot. p. 1 och med Storbritannien, art. II 1 j), definiera närmast fast driftställe såsom »fast affärsställe». Innebörden härav får i övrigt framgå av exemplifieringen.

Det isländska avtalet använder däremot över huvud taget icke uttrycket fast driftställe utan föreskriver allenast i art. 2, att inkomst av rörelse beskattas i den stat, där rörelsen bedrives. Vid sådant förhållande lämnas det isländska avtalet åsido vid den fortsatta behandlingen av begreppet fast driftställe. Dock lärer vara tydligt att i förekommande fall av dubbelbeskattning kommer även beträffande Island frågan om fast driftställe att vara av betydelse, då det gäller inkomst av rörelse; begreppet torde säkerligen i dessa fall kunna antagas hava samma innebörd som i allmänhet enligt avtalen med de nordiska staterna.

Den förut återgivna svenska definitionen å fast driftställe torde få anses i huvudsak sammanfalla med den tyska; vissa avvikelser beröras nedan. För att en plats skall anses såsom fast driftställe för ett visst företag måste nämligen även i Sverige krävas, att företagets verksamhet helt eller delvis utövas därstädes.

Man framkommer sålunda till tre olika allmänna definitioner å begreppet fast driftställe i avtalen:

Beträffande Sverige, Tyskland, Finland, Danmark, Norge, Ungern och Schweiz förstås därmed en stadigvarande affärsanordning för företaget, i vilken detta företags verksamhet helt eller delvis utövas.

[1] Mexico-London draft, sid. 75.
[2] Mexico-London draft, sid. 14.

Beträffande Nederländerna och Frankrike förstås med fast driftställe ett fast affärsställe av produktiv karaktär, vilket alltså bidrager till huvudföretagets inkomster.

Ifråga om Förenta Staterna och Storbritannien kräves blott att ett fast affärsställe är för handen.

Den väsentliga skillnaden mellan dessa definitioner ligger däri, att enligt den första definitionen kan en affärsanordning utgöra ett fast driftställe även om därstädes icke bedrives någon verksamhet med direkt ekonomiskt resultat. Enligt den andra definitionen får till fast driftställe *icke* räknas ett affärsställe, som ej giver (eller normalt bör giva) ett direkt ekonomiskt resultat. Den anglosachsiska definitionen tager däremot icke någon som helst ståndpunkt till denna fråga.

Till den allmänna definitionen å fast driftställe i 61 § K.L. har fogats en exemplifiering därav: »kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe». Med fast driftställe likställes gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som varit föremål för jordstyckning, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning. — I de olika avtalen givas även exempel å vad som skall förstås med fast driftställe, ehuru dessa exemplifieringar på olika punkter avvika från den svenska lagstiftningens.

I den internationella diskussionen om vad som skall förstås med fast driftställe är det framför allt fyra spörsmål, som påkallat uppmärksamhet: Utgör ett inköpsställe i och för sig ett fast driftställe? Utgör ett varulager fast driftställe? Skall en agents eller handelsresandes verksamhet inom en stat anses konstituera ett fast driftställe för det företag, åt vilket han arbetar? Skall ett dotterbolag i en stat anses utgöra ett fast driftställe för det i annan stat belägna moderbolaget? — För Sveriges del tillkommer ytterligare spörsmålet, huruvida platsen för ett entreprenadarbete av större omfattning må anses såsom ett fast driftställe även enligt dubbelbeskattningsavtalen.

Det är ock rörande dessa fem frågor som de olika svenska dubbelbeskattningsavtalen inbördes förete olikheter. I övrigt råder däremot (bortsett från rent språkliga skiljaktigheter i formuleringen) praktiskt taget fullkomlig överensstämmelse om vad som enligt avtalen konstituerar ett fast driftställe.

Sålunda räknas enligt *samtliga ifrågavarande* avtal till fasta driftställen:[1]

1) *Plats, där företagets ledning har sitt säte.* — Detta uttalas visserligen icke i det amerikanska avtalet och nämnes ej heller i 61 § K.L.; icke desto mindre får antagas att en sådan plats utgör ett fast driftställe även enligt svensk och amerikansk uppfattning. I schweiziska avtalet har även tillagts »företagets säte», vilket dock icke torde innebära någon utvidgning av avtalets tillämplighetsområde. I den mån icke platsen, där företagets ledning har sitt säte, sammanfaller med platsen, där själva företaget har sitt säte, inbegripes sistnämnda plats under någon av de följande exemplifieringarna å fast driftställe. Det nederländska avtalet återigen nämner endast »den verkliga ledningens säte». Härav lärer då följa, att i fall, när företagets formella ledning har sitt säte i den ena staten men den verkliga ledningen icke utövas i denna stat, så anses icke något fast driftställe föreligga i staten ifråga.

2) *Kontor.* — »Kontor» nämnes ej särskilt i de schweiziska och brittiska avtalen. Enligt det brittiska avtalet måste dock kontor vara inbegripet under den allmänna frasen »fast affärsställe» och även enligt det schweiziska avtalet måste kontor anses utgöra ett fast driftställe, enär detsamma inbegripes under den allmänna definitionen. I det nederländska avtalet förekommer även det till synes synonyma uttrycket »administrationslokaler».

3) *Filialer.* — Filialer äro uttryckligen angivna i samtliga avtal. Däremot finnas filialer icke omnämnda i den svenska definitionen å fast driftställe i 61 § K.L.; att en filial likväl utgör fast driftställe enligt svensk skatterätt kan dock icke vara föremål för tvekan.[2]

4) *Fabriker, verkstäder och tillverkningsplatser.* — Stundom användes uttrycket »fabrik», stundom uttrycket »tillverkningsplats», men dessa två uttryck torde i förevarande sammanhang få anses hava samma innebörd. I brittiska avtalet nämnes »fabrik» men icke »verkstad»; en verkstad utgör dock ett fast affärsställe och är därför inbegripet även under detta avtal.

[1] Bestämmelserna återfinnas i avtalen med Tyskland (art. 3 och slutprot. p. 6), Finland, Danmark och Norge (art. 5 och slutprot. p. 10), Nederländerna (art. 5 § 3 och slutprot. p. VIII), Frankrike (art. 3 § 3 och prot. p. 4), Ungern (art. 5 och slutprot. p. 8), Förenta Staterna (art. II och prot. p. 1 a)), Schweiz (art. 4 p. 2 och slutprot. till art. 4), Storbritannien (art. II, 1), j)).

[2] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 40.

5) *Försäljningsställe.* — Detta slag av fast driftställe är ej omnämnt i amerikanska och brittiska avtalen, men måste ändock anses inbegripet därunder, enär det utgör ett fast affärsställe; det är ju dessutom ett sådant affärsställe, som direkt bidrager till rörelsens resultat.[1] I det tyska avtalet talas dessutom om »andra ställen för utövande av handel, vilka hava karaktär av stadigvarande affärsanordning»; detta uttryck torde allenast vara att anse såsom ett förtydligande och icke innebära någon utvidgning av avtalets tillämplighetsområde.

6) *Gruva eller annan fyndighet, som är föremål för bearbetning.* — I tyska, nederländska och franska avtalen saknas detta exempel å fast driftställe. Då emellertid nederländska och franska avtalen anföra »gruvdrift» såsom exempel å rörelse med fast driftställe, lärer knappast tvekan kunna råda därom, att även enligt dessa avtal gruva etc. är att räkna till fast driftställe; en gruva lärer ju obestridligen vara ett fast affärsställe av produktiv karaktär. Jämlikt den allmänna definitionen i det tyska avtalet torde även gruva etc. få anses utgöra ett fast driftställe i detta avtals mening.[2]

Härefter återstå emellertid de mera besvärliga fall, då avtalen innehålla olika eller oklara bestämmelser:

1) *Inköpsställe.* — Spörsmålet, huruvida ett inköpsställe borde anses såsom fast driftställe, har bl. a. behandlats i Förenade Nationernas modellförslag till avtal.[3] Det framhålles häri att det stundom gjorts gällande, att, när varor inköpas i en stat, den därå uppkommande vinsten borde fördelas mellan inköpet samt försäljningen på samma sätt som uppkommande vinst fördelas mellan tillverkning och försäljning; vidare brukar tilläggas, att om inhemska inköpsställen för utländska företag undantagas vid beskattningen, skulle detta innebära att de inhemska exportörerna erhöllo en ogynnsammare behandling.[4] Å andra sidan, framhålles vidare i modellförslaget, har det påpekats att själva inköpet icke skänker någon vinst. Tvärtom förhåller sig så att ett inköp — i motsats till tillverkning, bearbetning, uppsortering, omhänder-

[1] Jfr KOCH, sid. 51. — Till stöd för det anförda kan även åberopas, att enligt berörda avtal är uttryckligen angivet, att ett inköpsställe icke utgör fast driftställe; hade avsikten varit, att ej heller försäljningsställe skulle utgöra fast driftställe, borde även detta hava angivits.

[2] Jfr SIEGRIST, sid. 140.

[3] Mexico-London draft, sid. 15.

[4] Jfr ALLIX, sid. 596.

tagande, uppsamlande, försättande i transportabelt skick och försändande — icke tillför det inköpta föremålet något ökat värde. Om det land, där inköpsstället är beläget, beskattar den s. k. inköpsvinsten, så förefaller det därför som om detta land därigenom tillämpade sin beskattning å inkomster, uppkomna utanför dess område — med undantag kanske för det fall, då inkomst tillföres inköpsstället i form av kommission, d. v. s. på samma sätt som om inköpsstället vore en självständig agent som arbetar för en utländsk firma. — I modellförslaget uttalas vidare, att i detta förslag icke intagits någon uttrycklig regel om huru inköpsställen skola behandlas ifråga om inkomstbeskattningen. Det framhålles emellertid att i ett tidigare, icke offentliggjort förslag fanns en bestämmelse av innebörd, att enbart inköpet av varor genom ett inköpsställe i ett land i syfte att varorna skulle tillhandahållas ett försäljnings- eller fabriksföretag i ett annat land icke kunde anses medföra skyldighet att erlägga inkomstskatt i det land, där inköpet verkställts. Det torde därvid hava varit underförstått, att regeln ifråga endast skulle vara tillämplig, därest inköpsstället begränsade sin verksamhet enbart till inköp och icke utförde andra tjänster såsom t. ex. sortering eller förpackning av varor för huvudföretagets räkning.

Vad sålunda uttalats utgör ett uttryck för den anglosachsiska uppfattningen av hithörande fråga[1] och densamma har jämväl kommit till uttryck i Sveriges avtal med Förenta Staterna och Storbritannien. I amerikanska avtalet, art. II, uttalas sålunda, att vid fastställande av skatt i en av de avtalsslutande staterna, skall hänsyn *ej* tagas till enbart inköp av varor, som där verkställts av ett företag i den andra staten. Det brittiska avtalet, art. II 1) j), innehåller en bestämmelse om att den omständigheten, att ett företag i en av staterna har ett fast affärsställe i den andra staten uteslutande för inköp av varor, icke i och för sig skall medföra att detta affärsställe betraktas såsom ett fast driftställe för företaget. Härjämte tillägges i art. III, p. 5, att ingen del av den inkomst, som uppkommer för ett företag i en av staterna, må anses hänförlig till ett fast driftställe i den andra staten allenast av den anledningen att företaget inköper varor i denna andra stat. Till denna uppfattning har även Frankrike anslutit sig, ehuru med

[1] Jfr Koch, sid. 51.

avvikelse från den interna franska uppfattningen[1] och med en något egendomlig formulering. I prot. p. 4 hänföras till fasta driftställen även »comptoirs d'achat ou de vente» (som här översatts med »inköps- och försäljnings*ställen*») men i fortsättningen uttalas, att som fast driftställe skola *icke* beskattas »inköpsställen», som inskränka sig till uppköp av olika slags varor för att därmed förse ett eller flera av den skattskyldige i den andra staten använda driftställen för försäljning eller bearbetning.

Vad angår den svenska skattelagstiftningens ståndpunkt till denna fråga kan till en början konstateras, att vid exemplifieringen av begreppet fast driftställe i 61 § K.L. förekommer icke uttrycket »inköpsställe» men väl försäljningsställe; ej heller synes man i praxis hava velat betrakta rena inköpsställen såsom utgörande fasta driftställen.[2] Det torde därför kunna med fog antagas, att den svenska rättsuppfattningen överensstämmer med den som kommit till uttryck i avtalen med Frankrike, Förenta Staterna och Storbritannien.

Det är vid sådant förhållande något förvånande att i tillämpningskungörelsen till det franska avtalet, 10 § 3 mom., uttryckligen uttalas, att inköpsställe av nyss angivna slag icke anses såsom fast driftställe samt att detta framföres såsom ett undantag från regeln i 61 § K.L. Vid avfattningen av kungörelsen rörande det amerikanska avtalet synes ock tveksamhet hava uppstått å denna punkt. I 9 § 4 mom., som definierar begreppet fast driftställe, nämnes intet om inköpsställen. I 3 § 1 mom. c), som behandlar de fall, då i Förenta Staterna bosatt person är fri från skattskyldighet i Sverige, har emellertid inköpsstället helt plötsligt dykt upp. Enligt detta stadgande är vederbörande frikallad från beskattning i Sverige för vissa slag av inkomster, i den mån inkomsten icke åtnjutits från fast driftställe »eller inkomsten hänfört sig till uppköp här i riket av varor för rörelseidkarens räkning». Detta i språkligt avseende mycket svårbegripliga stadgande synes icke kunna innebära annat, än att man ansett ett inköpsställe av angiven art *icke* utgöra ett fast driftställe i

[1] Jfr Revue de l'Enregistrement 1938, sid. 232, CAILLEZ i I.F.A. Studies XI, sid. 3 (där dock avtalets innehåll missuppfattats), MICHEL i I.F.A. Studies I, sid. 217.

[2] Jfr R. 1921: ref. 41 och ANNELL i Sv.Sk.T. 1948, sid. 305. — R. 1919 not. 108 kan icke åberopas såsom stöd för en motsatt uppfattning, enär i detta rättsfall var fråga, icke om fast driftställe utan om en självständig, i Sverige hemmahörande juridisk person; sistberörda rättsfall har åberopats av EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 79.

Sverige men att man dock ansett sig för tydlighetens skull böra omnämna att förhandenvaron av ett inköpsställe i Sverige icke medför skattskyldighet härstädes.

Det nederländska avtalet inbegriper icke inköpsställen bland exemplen å fast driftställe men hänför dit bl. a. »inköps- och försäljningskontor»; därutöver finnes intet uttalande i denna fråga. Då emellertid enligt berörda avtal kräves att ett fast driftställe skall hava »produktiv» karaktär, låge närmast till hands att antaga, att ett inköpsställe, som ej har karaktär av kontor, icke kunde räknas dit, särskilt som härigenom överensstämmelse vunnes mellan avtalet och den interna svenska rättstillämpningen. Emellertid torde den nu angivna tolkningen icke kunna godtagas. Enligt intern nederländsk rätt anses även ett inköpsställe utgöra ett fast driftställe (»vaste inrichting»)[1] och om inköpsställen enligt ett visst avtal icke uttryckligen undantagits från begreppet fast driftställe, synes man i Nederländerna anse inköpsställen inkluderade däri.[2] Man torde därför få antaga, att ett inköpsställe enligt nederländsk uppfattning är hänförligt till fast driftställe även enligt nu förevarande avtal och detta vare sig inköpsstället utgör ett kontor eller icke.

Enligt övriga avtal däremot skall, enligt desammas uttryckliga ordalydelse, till fast driftställe räknas även »inköpsställe». Så är alltså fallet enligt avtalen med Tyskland, Finland, Danmark, Norge, Ungern och Schweiz. Om således en svensk har ett affärsställe i något av dessa länder uteslutande för inköp av varor, blir han där beskattad för »inkomst» av detta affärsställe; om däremot en person från något av dessa länder har ett inköpsställe i Sverige, torde han icke bliva skattskyldig i Sverige för någon inkomst från detta inköpsställe — givetvis under förutsättning att icke några särskilda anordningar vidtagits för rörelsens utövande därstädes.

2) *Lager.* — Vid bedömandet av frågan, huruvida »lager» utgör fast driftställe, måste till en början fasthållas vid skillnaden mellan ett lagermagasin el. dyl., som icke fyller annan funktion än att varorna lagras därstädes, och ett verkligt varunederlag, som utmärkes därav, att särskilda anläggningar finnas eller särskilda anordningar vidtagits för distribution o. dyl. Enligt svensk

[1] KARMELK, sid. 127, 148 b, SOEST och PEETERS, sid. 89, VAN THEMAAT, sid. 134.
[2] Jfr PEETERS i I. F. A. Publications no 1, sid. 18.

rättsuppfattning utgör ett lagermagasin icke något fast driftställe, men väl däremot ett varunederlag i nyss angiven bemärkelse.[1] Detta överensstämmer helt med den ståndpunkt, som intagits i Förenade Nationernas modellförslag[2] och i anglosachsisk rätt.[3]

Granskar man emellertid avtalens bestämmelser i förevarande avseende finner man att i de olika avtalen omväxlande användas uttrycken »lager» och »varunederlag» samt stundom även ordet »magasin» och detta även i fall, då det å andra landets språk använda uttrycket motsvarar det svenska ordet »varunederlag».

Till en början hänföres till fast driftställe varje *varunederlag* (men således icke ett lagermagasin) enligt finska, danska, norska och ungerska avtalen. I det norska avtalet har tillagts »även stadigvarande kommissionslager», vilket tillägg föranletts av att enligt norsk rätt ett dylikt kommissionslager kan betraktas såsom fast driftställe[4] — något som ju däremot icke är fallet enligt svensk rätt. I nederländska och franska avtalen talas däremot endast om »lager» (depôts), i franska även om magasin; sistnämnda uttryck utgör dock en i detta sammanhang mindre lyckad översättning av den franska originaltextens »magasins», som även förekommer i det nederländska avtalet men däri riktigare översatts med försäljningsställe.[5] Ordet »depôt» torde återigen innefatta både vad som i Sverige betecknas såsom lagermagasin och vad som kallas varunederlag. Det synes dock befogat att här anse allenast varunederlag vara åsyftat; endast i detta fall kan man ju, som båda ifrågavarande avtal kräva, tala om en anordning av någon »produktiv karaktär».[6] I enlighet härmed måste rimligen uttrycket »lager» i de svenska texterna anses liktydiga med »varunederlag»,[7] och detta så mycket mera som ett lagermagasin icke konstituerar ett fast driftställe enligt svensk rätt. Detsamma

[1] *Prop.* 1927: 102, sid. 468, SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 42, EKENBERG i Sv.Sk.T. 1938, sid. 137, not 2. Jfr R. 1931, not. 1235, 1935, not. 320, 523, 1937, not. 584, 1938: ref. 62, 1939, not. 34, 1943, not. 751.

[2] Mexico-London draft, sid. 14.

[3] Taxation of foreign and national enterprises, League of Nations 1932, sid. 41, KOCH, sid. 51.

[4] Jfr THOMLE, sid. 44.

[5] Då exemplifieringen av fasta driftställen upptager både »magasins» och »depôts», kunna dessa båda uttryck icke gärna vara synonyma utan »magasins» måste nyttjas i betydelsen av butik (»försäljningsställe»).

[6] Jfr MICHEL i I.F.A. Studies I, sid. 218.

[7] Annorlunda EKENBERG i Sv.Sk.T. 1938, sid. 137, not 2.

gäller beträffande det amerikanska avtalet, som allenast talar om »magasin». Med hänsyn till den ståndpunkt, som intages av såväl svensk som amerikansk rättsuppfattning, måste nämligen avtalet tolkas såsom avseende allenast varunederlag, icke lagermagasin; från ett lagermagasin bedrives icke sådan verksamhet, som enligt amerikansk rätt kräves för att skattskyldighet skall inträda.[1]

I det amerikanska avtalet, prot. p. 1 (a), förekommer dock ett egendomligt tillägg, i det att däri uttalas, att begreppet fast driftställe skall »icke inbegripa en allenast tillfällig eller kortfristig användning av upplagsplats» (storage facilities). Man skulle härav möjligen kunna föranledas till antagandet, att en stadigvarande användning av upplagsplats enligt detta avtal skulle betraktas såsom ett fast driftställe i Förenta Staterna, även om inga särskilda anordningar vidtagits å upplagsplatsen. Emellertid vore en sådan slutsats säkerligen förhastad. Att nu ifrågavarande, rätt förvirrande bestämmelse över huvud taget inryckts i avtalet synes bero på därom framförda önskemål från svensk sida.[2] Ett tillmötesgående av dessa önskemål har medfört, att i avtalet angivits allenast ett av de fall, då ett lagermagasin icke grundar ett fast driftställe.[3] Detta innebär dock icke, att ej den ovan angivna huvudregeln även i övrigt skulle vara gällande; med avseende härå hänvisas till vad nyss anförts angående den amerikanska rättens ståndpunkt.

Det brittiska avtalet omnämner varulager i två olika sammanhang. I art. III, som behandlar inkomst av rörelse, gives i p. 4 en föreskrift för det fall, då ett företag i den ena staten åtnjuter inkomst på grund av avtal, avslutade i samma stat, angående försäljning av varor, som företaget har upplagda å lager i den andra staten för att underlätta leveranser och icke för att förevisa de-

[1] Jfr I.R.C. sec. 211 och Regulations 29, 45 i Regulations 111, sid. 743, 275, samt KOCH, sid. 51. — Jfr vidare VAN THEMAAT, sid. 124.

[2] Jfr Ex.Rept. sid. 7: »The reference to 'storage facilities' owes its origin to the fact that Swedish paper pulp manufacturers occasionally store their goods in the United States for short periods prior to actual sale of such products through a local commission agent. Obviously such facilities so used should not constitute a permanent establishment.»

[3] Möjligen kan även den tolkningen tänkas, att med »storage *facilities*» närmast avses sådana lagerplatser, varest särskilda anordningar vidtagits för att underlätta lagringen, d. v. s. vad ovan kallats varunederlag. Med denna utgångspunkt får här ifrågavarande uttryck i avtalet anses innehålla allenast den (fullständigt onödiga) upplysningen, att en tillfällig eller kortfristig användning av ett varunederlag icke konstituerar ett fast driftställe.

samma; denna inkomst får icke anses hänförlig till ett av företaget innehaft fast driftställe i den andra staten. Vidare föreskrives i art. II 1) j) att fast driftställe föreligger om en agent (se nedan under 3) har ett varulager från vilket han regelbundet effektuerar order å företagets vägnar. — Innebörden av dessa bestämmelser torde få anses vara att ett varulager, beträffande vilket inga särskilda åtgärder vidtagits, icke konstituerar ett fast driftställe. Om däremot varulagret omhänderhaves av en agent, som därifrån regelbundet effektuerar order, eller eljest särskilda anordningar vidtagits, föreligger å andra sidan ett fast driftställe. Även i detta fall torde man därför kunna sägas i huvudsak anknyta till den svenska terminologien med varumagasin, som icke utgör fast driftställe, samt varunederlag, som är ett fast driftställe.

Det schweiziska avtalet innehåller ej heller något direkt uttalande om varulager. Av den allmänna definitionen å fast driftställe i detta avtal liksom utav avfattningen av slutprot. till art. 4 p. 2 och 3 lärer dock framgå, att ett lagermagasin icke konstituerar ett fast driftställe[1] (jfr beträffande agent nedan under 3)) men att däremot ett varunederlag betraktas såsom fast driftställe. Detta överensstämmer ock med såväl svensk som schweizisk rättsuppfattning. En särskild tilläggsbestämmelse förekommer emellertid i detta avtal: Lagrande av varor, tillhöriga ett företag i den ena staten, hos ett företag i den andra staten i och för bearbetning och för senare försändande grundar icke, lika litet som själva bearbetningen och försändandet genom den som verkställt bearbetningen, något fast driftställe för det företag, som givit uppdraget. — Denna bestämmelse, som föranletts av vissa tidigare tysk-schweiziska mellanhavanden, innebär ingen avvikelse från svensk rättsuppfattning.[2]

Även i det tyska avtalet talas endast om »lager», vilket uttryck alltså kan tänkas avse ett lagermagasin. Enligt intern tysk rätt betraktades ock ett varulager såsom fast driftställe även om detsamma omhänderhades av en självständig agent eller speditör i egenskap av representant för lagrets ägare. Ifråga om tolkningen av begreppet fast driftställe i de tyska dubbelbeskattningsavtalen över huvud taget har emellertid en begränsning skett,

[1] Så ock Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 12.
[2] Jfr Botschaft $^{19}/_{1}$ 1932, sid. 16, SIEGRIST, sid. 149.

vilket även framgår av den allmänna definitionen av fast driftställe i det svensk-tyska avtalet: Till fast driftställe räknas varulager allenast om det främmande företaget där utövar någon verksamhet; ett kommissionslager konstituerar därför — i motsats till den interna tyska ståndpunkten — icke något fast driftställe enligt de tyska dubbelbeskattningsavtalen.[1] Man framkommer således även i detta fall till att uttrycket »lager» i det tyska avtalet måste med hänsyn till såväl svensk som tysk rätt tolkas så som om det i stället stode »varunederlag».

Resultatet av det anförda bliver således, att enligt samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal torde ett lager, som allenast består av ett lagermagasin, *icke* konstituera ett fast driftställe, varemot ett varunederlag i förut angiven bemärkelse utgör ett sådant driftställe. Ett undantag gäller dock för Norge, i vilket land ett stadigvarande kommissionslager utgör ett fast driftställe ehuru så icke är fallet i Sverige. Trots att kommissionslager nämnes i avtalet, kan alltså Sverige icke beskatta ett norskt företag, som enbart har sådant lager i Sverige. Om ett svenskt företag har kommissionslager i Norge, beskattas däremot företaget delvis i Norge; Sverige skall då, med hänsyn till avtalets innehåll, avstå från den del av sin beskattningsrätt, som avser den till kommissionslagret hänförliga delen av inkomsten. — Emellertid nämnes intet härom i kungörelsen rörande det norska avtalet, vadan resultatet blir, att även i sistnämnda fall komma de svenska beskattningsmyndigheterna att beskatta företagets hela inkomst. Då därjämte de norska myndigheterna eventuellt beskatta den del av inkomsten, som i Norge hänföres till kommissionslagret, kan alltså i detta fall dubbelbeskattning inträda. I dylikt fall återstår endast för den skattskyldige att jämlikt 12 § i kungörelsen ingiva framställning till Kungl. Maj:t om befrielse från dubbelbeskattningen.

3) *Agenturer.* — Det erinras om att man enligt svensk rätt skiljer mellan *kommissionär* (handelskommissionär), *handelsagent* och *handelsresande.* Kommissionär är den som åtagit sig uppdrag att för annans räkning men i eget namn försälja eller inköpa varor, värdepapper eller annan lös egendom. Handelsagent är den som åtagit sig uppdrag att för annans (huvudmannens) räkning verka för avsättning av varor genom att upptaga

[1] ROSENDORFF, sid. 243.

köpeanbud (order) till huvudmannen eller att i dennes namn sluta försäljningsavtal och som icke är anställd i huvudmannens tjänst utan driver verksamheten såsom självständig yrkesidkare med eget kontor eller annan egen lokal för sin rörelse, dit meddelanden angående denna kunna sändas; handelsagentens verksamhet kallas för handelsagentur. Med handelsresande förstås den, som åtagit sig uppdrag att för en köpmans räkning resa från ort till annan och därvid, genom upptagande av köpeanbud (order) till huvudmannen eller slutande av försäljningsavtal i dennes namn, verka för avsättning av varor, som icke medföras å resan.

Spörjer man sig nu i vad mån enligt svensk rätt ett fast driftställe uppkommer för uppdragsgivaren-huvudmannen genom att han anlitar en kommissionär, handelsagent eller handelsresande, synes svaret bliva följande. Anlitandet av en kommissionär medför *icke* att huvudmannen anses hava fast driftställe å den ort, där kommissionsrörelsen drives; kommissionsrörelsen är ju en självständig sådan och utövas icke för huvudmannens räkning. Anlitandet av handelsresande medför *icke,* att huvudmannen anses hava fast driftställe å de platser, där handelsresanden verkar; här kan ju icke vara tal om någon *stadigvarande* anläggning eller anordning. Tveksammare är frågan, då huvudmannen anlitar en handelsagent. I 61 § K.L. nämnes visserligen icke »handelsagent», men där talas dock om »stadigvarande försäljningsställe», varunder handelsagent kan inbegripas. — Spörsmålet har varit föremål för prövning i ett rättsfall, som gällde en agentur för ett försäkringsbolag; agenturens kontor förhyrdes av försäkringsbolaget, som jämväl avlönade där anställd personal samt bestred alla omkostnader för agenturen. Regeringsrätten fann emellertid att agenturen icke utgjorde något fast driftställe för försäkringsbolaget.[1] Försäkringsagenturen ifråga utövade emellertid sin verksamhet endast genom att upptaga order till huvudmannen-försäkringsanstalten, icke genom att i dennes namn avsluta avtal. I förevarande avseende torde därför ingen annan slutsats kunna dragas av rättsfallet, än att dylik förmedlingsverksamhet *icke* grundar ett fast driftställe. — I fråga om agenter, som äga rätt att självständigt träffa avtal i huvudmannens namn, föreligger däremot utan tvivel ett sådant förhållande, att agentens verk-

[1] R. 1934: ref. 33. — Beträffande generalagentur i annat land, se R. 1939: ref. 62, närmare berört i det följande.

samhet bör betecknas såsom försäljning och att den plats, där han verkar, därför ock utgör ett försäljningsställe. Med hänsyn härtill och till avfattningen av 61 § K.L. synes därför enligt svensk rätt den plats, där en dylik agent verkar, utgöra fast driftställe för huvudmannen. Detta torde ock överensstämma med den praxis, som utbildats hos beskattningsmyndigheterna.[1]

Ifråga om dubbelbeskattningsavtalens ståndpunkt till dessa frågor gäller, att samtliga avtal utom det brittiska anföra »agenturer» eller »stadigvarande agenturer» såsom exempel å fast driftställe. Emellertid tillfogas sedermera i samtliga avtal åtskilliga begränsande bestämningar. I anknytning till den svenska terminologien kan avtalens innebörd utvecklas sålunda:

Enligt samtliga avtal gäller (bortsett från skiljaktigheter i formuleringen), att begreppet fast driftställe *icke* omfattar upprätthållandet av affärsförbindelser allenast genom en fullständigt oberoende representant, d. v. s. genom en kommissionär enligt svensk terminologi; stundom användes en annan formulering, ehuru av samma innebörd, i det att nederländska avtalet, art. 5, § 3, använder uttrycket »en verkligt självständig agent (mäklare, kommissionär)», franska avtalet, prot. p. 4, »en verkligt oberoende kommissionär eller mäklare»,[2] amerikanska avtalet, prot. p. 1 (a) »fristående kommissionär, mäklare eller ansvarig förvaltare»[3] samt schweiziska avtalet, slutprot. till art. 4 p. 1, »en fullständigt oberoende, självständigt uppträdande och i eget namn verksam representant». — Som redan sagts, måste emellertid samtliga dessa uttryck anses synonyma; deras innebörd kan därför ock anses fullständigast angiven i det schweiziska avtalet.

Det brittiska avtalet, som icke har någon generell klausul angående agenturer, angiver dock uttryckligen i art. II 1) j) I) att ett företag i en av staterna icke anses hava fast driftställe i den andra staten allenast å den grund att företaget uppehåller affärsförbindelser i den andra staten genom förmedling av en fullt fristående mäklare eller kommissionär, »som därvidlag endast

[1] Jfr ANNELL i Sv.Sk.T. 1948, sid. 305.

[2] Båda avtalen hava i den franska texten samma uttryck »vraiment autonome», men detta uttryck har översatts olika i de båda motsvarande svenska texterna.

[3] Uttrycket »ansvarig förvaltare» utgör en översättning av den engelska textens »custodian», varmed närmast åsyftas en bank, som förvaltar värdepapper för kundens räkning samt på uppdrag av kunderna verkställer försäljning därav; se CARROLL i I. F. A. Studies XI, sid. 76, och Financial Handbook, New York, 1948, sid. 628.

fullgör uppdrag, som tillhöra hans vanliga affärsverksamhet». De sist anförda orden överensstämma med formuleringen i de brittiska skattelagarna; de innebära icke att något fast driftställe uppkommer om mäklaren eller kommissionären regelbundet företräder samme huvudman men väl att så kan bliva fallet om mäklaren eller kommissionären tager fast anställning hos huvudmannen.[1]

Enligt samtliga avtal med undantag för det nederländska gäller vidare, att ett fast driftställe *icke* konstitueras genom hållandet av en representant, som visserligen är stadigvarande verksam i en stat men som blott förmedlar affärer utan att vara befullmäktigad att avsluta affärer å den representerade firmans vägnar. Detta är direkt uttalat i tyska avtalet,[2] slutprot. p. 6, finska avtalet, slutprot. p. 10, danska avtalet slutprot. p. 10,[3] norska avtalet, slutprot. p. 10, ungerska avtalet, slutprot. p. 8, och schweiziska avtalet, slutprot. till art. 4, p. 1. Att samma regel beträffande franska, amerikanska och brittiska avtalen framgår indirekt av dessa avtals formulering, franska avtalet prot. p. 4, amerikanska avtalet prot. p. 1 (a), brittiska avtalet art. II 1, j). Dock göres ett undantag i det franska och det brittiska avtalet. Fast driftställe anses föreligga även om representanten icke har bemyndigande att sluta avtal å företagets vägnar men har ett varulager, från vilket han regelbundet (vanligen) effektuerar order å företagets vägnar. Motsvarande undantag återkommer i annan formulering i det schweiziska avtalet, slutprot. till art. 4, p. 2: Det förhållandet, att representanten håller ett lager av det representerade företagets varor grundar intet fast driftställe, såframt icke mottagna beställningar i regel expedieras från detta lager. — De undantag som sålunda angivas i sist berörda avtal, torde emellertid icke innefatta någon avvikelse utan snarare ett förtydligande av en allmänt gällande regel: Ett varulager konstituerar i och för sig intet fast driftställe, ej heller sker detta genom hållandet av en agent, som icke äger sluta avtal. Men om varor expedieras från varulagret, har

[1] KOCH, sid. 52 och 60 not 91, Mexico-London draft, sid. 16, 76, 77.
[2] Jfr ROSENDORFF, sid. 380.
[3] Med avseende å tillämpningen av bestämmelsen ifråga, se R. 1939: ref. 62. Den generalagentur, ett svenskt försäkringsbolag innehade i Köpenhamn, ansågs såsom ett fast driftställe. Denna generalagentur var emellertid av annan karaktär än de svenska generalagenturerna, vilka endast idkade ackvisitionsverksamhet.

detta förlorat sin ursprungliga karaktär och övergått till att bliva ett fast driftställe. Det är med andra ord i detta fall icke agenten, som konstituerar ett fast driftställe, utan det är varulagret, som får denna karaktär. Emellertid torde det sagda icke gälla, om representanten endast har ett mindre varuförråd, varur enstaka order effektueras.[1] — Å andra sidan följer utav avtalens innehåll i nu berörda del, att fast driftställe städse anses föreligga, då vederbörande representant äger sluta avtal å det representerade företagets vägnar.

Som redan anmärkts, saknas varje bestämmelse i förevarande avseende i det nederländska avtalet, vadan det står Nederländerna fritt att betrakta även en representant, som ej äger sluta avtal, såsom ett »fast driftställe» för företaget ifråga.[2] Enligt rättspraxis i Nederländerna synes dock ett fast driftställe föreligga allenast om representanten har dylik befogenhet (eller är anställd hos företaget).[3]

Handelsresande äro över huvud taget icke omnämnda i avtalen. Att en handelsresandes verksamhet i regel icke kan konstituera ett fast driftställe borde emellertid vara lika uppenbart, när det gäller internationella förhållanden som ifråga om internt svenska; kravet på »stadigvarande» anordning etc. är ju i allmänhet icke uppfyllt. Dock kan naturligtvis handelsresandens verksamhet få en stadigvarande karaktär. Är så fallet och äger han därjämte sluta avtal i huvudmannens namn, torde ett fast driftställe få anses föreligga;[4] ifråga om nederländska avtalet hänvisas dock till vad ovan anförts.

En sammanfattning av det senast anförda giver följande resultat. Till de »agenturer», som enligt avtalen konstituera ett fast driftställe, lärer endast få räknas det fall, då en representant verkar för avsättning av huvudmannens varor genom att i dennes namn självständigt sluta avtal i kraft av därtill erhållet bemyndigande; dock att enligt nederländska avtalet kan inbegripas även det fall, då representanten icke äger sluta avtal i huvudmannens namn.

[1] Jfr Koch, sid. 52, Mexico-London draft, sid. 16, 76, 77.
[2] Så till synes Peeters i I.F.A. Studies I, sid. 138.
[3] Peeters i I. F. A. publications nr 1, sid. 17.
[4] I Mexico-London draft, sid. 76, 77, finnes dock föreslagen en bestämmelse om att en handelsresande icke konstituerar ett fast driftställe annat än om hans verksamhet får tidigare angiven karaktär. — Jfr i övrigt Airila, sid. 173 och Koch, sid. 52.

Det må emellertid anmärkas, att sedan åtskilliga år har man i Frankrike velat tillämpa en något vidsträcktare tolkning av begreppet fast driftställe, så vitt detsamma uppkommer genom agenter. Härvidlag har fråga varit om svenska försäkringsbolag, som meddela återförsäkring åt franska försäkringsföretag. Dylika svenska företag måste enligt en lag av den 15 februari 1917 i Frankrike hava en av vederbörande franska myndigheter godkänd representant, som äger å företagens vägnar mottaga meddelanden från de franska myndigheterna samt lämna upplysningar till dessa myndigheter. Från fransk sida har nu gjorts gällande, att en dylik representant konstituerade ett fast driftställe för vederbörande svenska företag och i enlighet härmed har man beskattat desamma i Frankrike. Å svensk sida har man bestritt riktigheten av denna uppfattning. Frågan har emellertid ännu icke lösts genom förhandlingar mellan de båda staterna, men sådana förhandlingar hava inletts under sommaren 1949.

4) *Dotterbolag.* — Enligt svensk rätt kan ett dotterbolag aldrig anses utgöra ett fast driftställe för moderbolaget; det är ju här fråga om två självständiga juridiska personer, vilka var för sig skola beskattas å den ort, där envar av dem är hemmahörande. Att vissa justeringar av de båda företagens redovisade vinst kan äga rum vid taxeringen, ändrar intet i sagda förhållande.

En annan ståndpunkt till detta spörsmålet har den interna tyska rätten intagit. Enligt tysk rätt kunde ett moderbolag och ett dotterbolag betraktas såsom en enhet, därest dotterbolaget var beroende av moderbolaget. En följd härav blev ock, att dotterbolaget kunde betraktas såsom ett fast driftställe för moderbolaget.[1] Tyskland har emellertid i allmänhet frångått denna ståndpunkt i de av Tyskland ingångna dubbelbeskattningsavtalen, men i avtalet med Sverige saknas varje uttalande härom. Detsamma är förhållandet i avtalet mellan Sverige och Norge; även i Norge förefinnes möjlighet att i vissa fall betrakta moder- och dotterbolag såsom en enhet.

I övriga avtal är emellertid i regel klart uttalat, att i sådana fall, då ett moderbolag, som är hemmahörande i den ena staten, har ett dotterbolag i den andra staten, uppkommer därigenom icke något fast driftställe för moderbolaget i denna andra stat; finska avtalet, slutprot. p. 10, danska avtalet, slutprot. p. 10, nederländska

[1] Jfr ROSENDORFF, sid. 380.

avtalet, art. 5 § 3 [här talas om »ett verkligt självständigt bolag» (dotterföretag el. dyl.)], franska avtalet, prot. p. 4 (sedan exempel å olika slag av fasta driftställen lämnats, tilläggas orden »med uteslutande av dotterbolag»), ungerska avtalet, slutprot. p. 8.

I amerikanska, schweiziska och brittiska avtalen har samma ståndpunkt intagits, ehuru med en mera avvikande formulering. Amerikanska avtalet, prot. p. 1 (a) föreskriver, att ett dotterföretag tillhörigt fast driftställe icke skall anses utgöra ett fast driftställe för moderbolaget. Denna formulering är dock något egendomlig. Däri utsäges ju icke, att ett dotterbolag i ena staten ej får anses såsom fast driftställe för moderbolaget i den andra staten. I stället behandlas ett mera speciellt fall: Fast driftställe, som tillhör dotterbolaget, skall icke anses såsom ett fast driftställe för moderbolaget. På frågan, om dotterbolaget såsom sådant får betraktas såsom ett fast driftställe, gives icke något direkt svar. Avsikten måste dock anses vara, att ej heller själva dotterbolaget får betraktas såsom fast driftställe för moderbolaget, eljest vore bestämmelsen skäligen meningslös.[1] Schweiziska avtalet, slutprot. till art. 4 p. 4, har en synnerligen utförlig bestämmelse, som även inbegriper dotterbolag: »Innehav av aktier, andelar i ekonomiska föreningar och i bolag med begränsad ansvarighet (Gesellschaften mit beschränkter Haftung) ävensom delägarskap i ett företag genom innehav av värdepapper medför icke att innehavaren anses hava fast driftställe, icke ens om med innehavet är förbundet inflytande på företagets ledning (t. ex. förhållandet mellan moder- och dotterbolag).» Det framhålles i den schweiziska propositionen att man därmed tagit avstånd från den ovan återgivna tyska uppfattningen av moder- och dotterbolag.[2] Även i det brittiska avtalet, art. II 1) j) III), har avfattningen blivit relativt utförlig: »Den omständigheten, att ett bolag, som anses bosatt i en av staterna, har ett dotterbolag, som anses bosatt i den andra staten eller som driver rörelse i denna andra stat (vare sig detta sker från ett fast driftställe eller annorledes), skall icke i och för sig medföra att dotterbolaget betraktas såsom ett fast drift-

[1] I Ex.Rept. sid. 7 uttalas även, att begreppet fast driftställe i förevarande avtal definieras i huvudsak på samma sätt som i avtalet mellan Förenta Staterna och Frankrike. I sistnämnda avtal, prot. p. III användes den vanliga formuleringen och utsäges endast, att under begreppet fast driftställe icke inbegripes ett dotterbolag. — Jfr i övrigt I.F.A. Studies V, sid. 31, och I.F.A. Studies VIII, sid. 63.

[2] Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 12.

ställe för moderbolaget.» Med denna formulering täckes även det specialfall, varom amerikanska avtalet uteslutande talar.

Det må emellertid påpekas, att den ovan återgivna formuleringen av det nederländska avtalet kan giva anledning till tveksamhet. Ett dotterföretag konstituerar visserligen enligt detta avtal icke ett fast driftställe för moderbolaget men stadgandet härom gäller endast sådana fall, då dotterbolaget utgör »ett verkligt självständigt bolag». Är så icke fallet, föreligger enligt avtalets formulering icke hinder för vederbörande stat att betrakta dotterbolaget såsom ett fast driftställe för det utländska moderbolaget. Till en början kan man nu spörja sig, huruvida ett dotterbolag någonsin kan betraktas såsom ett verkligt självständigt bolag; utmärkande för dotterbolaget är ju tvärtom, att detsamma står under inflytande av moderbolaget. Om man i enlighet härmed *icke* betraktar dotterbolaget såsom ett verkligt självständigt bolag, blir emellertid ifrågavarande stadgande meningslöst; detsamma utsäger då, att ett dotterbolag icke utgör ett fast driftställe för moderbolaget — för så vitt dotterbolaget icke är något dotterbolag! Då emellertid avtalet först talar om »ett verkligt självständigt bolag» och sedan såsom exempel anför »dotterföretag», måste häri rimligen ligga, att de avtalsslutande staterna betrakta dotterbolag såsom verkligt självständiga bolag trots det större eller mindre inflytande, moderbolaget utövar. Uttrycket »ett verkligt självständigt bolag» skulle då endast innebära, att dotterbolaget till det yttre organiserats och bildats såsom en verklig, självständig juridisk person. För en sådan tolkning talar även det förhållandet, att i p. VII i slutprot. gives en särskild regel för det fall, att ett företag i en av staterna har ett avgörande inflytande å ett företag i den andra staten; i sådant fall kan en justering ske av vinst- och förlustfördelningen mellan företagen. En sådan bestämmelse vore skäligen onödig om i fall av denna art dotterbolaget finge betraktas såsom ett fast driftställe för moderbolaget med därav följande rätt att i förekommande fall justera vinstredovisningen. Det torde därför få anses, att art. 5 § 3 i avtalet, trots den olyckliga formuleringen, endast utsäger, att ett dotterbolag aldrig får betraktas såsom ett fast driftställe för moderbolaget.[1]

[1] VAN THEMAAT, sid. 129, vill däremot tolka ifrågavarande bestämmelse på sådant sätt, att dotterbolaget får betraktas såsom fast driftställe för moderbolaget

Det återstår härefter att söka besvara frågan, vad innebörden i förevarande avseende blir enligt tyska och norska avtalen, vari ju varje bestämmelse saknas rörande dotterbolag. Vidkommande Tyskland vill det synas, som om man inom doktrinen stannat vid att den tyska interna rättens bestämmelser, enligt vilka ett dotterbolag kan betraktas såsom fast driftställe för moderbolaget, *icke* skulle vara tillämpliga gent emot stater, med vilka dubbelbeskattningsavtal ingåtts, med mindre i avtalet uttryckligen föreskrivits att sagda bestämmelser skulle gälla mellan de avtalsslutande parterna.[1] En uttrycklig sådan bestämmelse har t. ex. inryckts i avtalet mellan Tyskland och Italien. Är denna uppfattning alltjämt riktig, skulle alltså även enligt tyska avtalet gälla, att ett svenskt moderbolag med dotterbolag i Tyskland icke får därstädes beskattas på samma sätt, som om moderbolaget hade ett fast driftställe i Tyskland.

Ifråga om det norska avtalet må anmärkas, att enligt § 46 byskatteloven (§ 54 landskatteloven) gälla vissa särregler för bl. a. moder- och dotterföretag. I dylika fall kan till en början dotterbolagets vinst, om anledning förekommer, justeras uppåt. Denna bestämmelse är emellertid helt en motsvarighet till de svenska reglerna i 43 § och 57 § 3 mom. K.L. och innebär *icke*, att t. ex. ett svenskt moderbolag kan beskattas å den ort, där dotterbolaget i Norge har sitt säte.[2] Ifråga om industribolag gäller vidare, att under vissa förutsättningar avdrag för gäld och för ränta däråt skall verkställas på samma sätt, som fallet blivit om de båda bolagen utgjort ett enda bolag. Även denna regel kan leda till en omfördelning av vinstredovisningen hos de båda företagen men giver icke möjlighet att beskatta moderbolaget å den ort, där dotterbolaget är beläget. Slutligen kunna de allmänna omkostnaderna för flera aktiebolag omfördelas på annat sätt än deras bokföring utvisar för så vitt fråga är om bolag, som äro in-

om det sistnämndas inflytande är så stort, att dotterbolaget icke längre kan betraktas såsom självständigt. Men var skulle i så fall gränsen dragas mellan ett självständigt och ett icke självständigt dotterbolag? — I verkligheten torde ett skrivfel hava insmugit sig i den franska originaltexten. Däri talas om att ett företag i en stat har förbindelser med den andra staten genom förmedling »d'un agent ou d'une société vraiment autonomes». Kravet på självständighet uppställes städse ifråga om agenter (jfr ovan) men förekommer icke i andra avtal beträffande dotterbolag. Det förefaller nu icke uteslutet, att även i detta avtal orden »vraiment autonome» endast varit avsedda att hänföra sig till agenten men råkat placeras så, att de omfattade även dotterbolagen.

[1] Jfr ROSENDORFF, sid. 381.

[2] Jfr BROFOSS, sid. 133.

bördes förbundna (moder- och dotterbolag) och stå under samma ledning. Ej heller denna föreskrift leder till att moderbolaget skulle kunna beskattas å den ort där dotterbolaget har sitt säte.

Av det sagda torde således följa att, ehuru norska avtalet icke innehåller någon föreskrift om att ett dotterbolag icke får anses utgöra fast driftställe för moderbolaget, så måste enligt gällande norsk lagstiftning anses uteslutet, att ett svenskt moderbolag skulle som sådant kunna anses hava fast driftställe hos dotterbolaget i Norge.

Reultatet skulle således bliva att beträffande samtliga stater, med vilka Sverige ingått fullständiga dubbelbeskattningsavtal, gäller att ett dotterbolag *icke* kan anses utgöra fast driftställe för moderbolaget. Att detta även är den svenska rättens ståndpunkt har förut framhållits.

5) *Plats för byggnadsföretag.* — Eftersom enligt svensk rätt ett fast driftställe föreligger å plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, har det ur svensk synpunkt varit av intresse att få detta fall accepterat även i avtalen. Denna strävan har ock i det övervägande flertalet fall krönts med framgång, ehuruväl därvid formuleringen avfattats annorlunda. Sålunda accepterades från tyskt håll att plats för byggnadsföretag, vars utförande överskridit eller, såvitt förutses kan, kommer att överskrida en tidrymd av tolv månader, skall betraktas såsom fast driftställe; någon bestämmelse härom intogs dock icke i själva avtalet utan i en i samband därmed försiggången diplomatisk notväxling. Samma eller i huvudsak samma formulering återgår i finska, danska, nederländska, franska och ungerska avtalen. I schweiziska avtalet användes formuleringen »byggnadsföretag, vilkas byggnadstid överskrider tolv månader», vilket alltså innefattar ett krav å att sagda tid verkligen skall överskridas. I brittiska avtalet talas om »plats för byggnadsföretag, som utföres å entreprenad under en tidrymd av minst ett år», en formulering som mera anknyter till Förenade nationernas modellförslag,[1] men ifråga om tidsbegränsningen avviker från de andra avtalen.

I norska och amerikanska avtalen saknas däremot ifrågavarande bestämmelser. Att bestämmelsen saknas i det norska avtalet finner sin naturliga förklaring däri att entreprenörs- och bygg-

[1] Mexico-London draft, sid. 74—75.

nadsverksamhet enligt norsk rätt som regel *icke* konstituerar ett fast driftställe å den ort, där själva byggnadsverksamheten bedrives; beskattningen äger i stället rum å den ort, där huvudkontoret finnes eller, ifråga om fysisk person, där denne är bosatt. Undantagsvis kan dock fast driftställe föreligga å ort, där byggnadsverksamheten bedrives, nämligen om därstädes finnes ett *verkligt* kontor för företaget, ej blott ett arbetskontor för kontroll över utbetalning av löner o. dyl.[1] — Då Norge icke velat frångå denna sin interna ståndpunkt, har i stället Sverige avstått från kravet å att platsen för byggnadsverksamheten enligt avtalet skulle betraktas som fast driftställe.

Varför bestämmelsen ifråga icke medtagits i det amerikanska avtalet kan synas mera tveksamt, särskilt som därigenom oklarhet uppstår rörande frågan, huruvida icke platsen för byggnadsföretaget ändock kan komma att enligt amerikansk rätt inbegripas under den allmänna definitionen å fast driftställe.[2]

Den svenska tillämpningskungörelsen till amerikanska avtalet lämnar icke heller någon ledning, enär däri i 9 § allenast uttalas, att den omständigheten, att å viss plats entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, icke »i och för sig» skall föranleda, att platsen anses såsom fast driftställe. — I tillämpningskungörelsen till det norska avtalet saknas däremot varje uttalande angående vad som skall förstås med fast driftställe, vadan de svenska taxeringsmyndigheterna härvidlag torde hava att tillämpa 61 § K.L. *även* i vad avser byggnadsföretag.

Detta medför bristande överensstämmelse i förhållande till Förenta Staterna, som ju i vissa fall torde betrakta platsen för ett byggnadsföretag såsom ett fast driftställe, och kan således här medföra dubbelbeskattning. Vidare kan, såsom tillämpningskungörelsen skrivits, en i Norge bosatt person bliva beskattad i Sverige för inkomst av här bedriven byggnadsentreprenad, ehuru detta enligt avtalet borde vara uteslutet. I dylikt fall får emellertid vederbörande göra framställning om befrielse från dubbelbeskattningen hos vederbörande norska myndighet enligt 12 § i kungörelsen.

Övriga tillämpningskungörelser (med undantag för kungörel-

[1] Bugge, sid. 97—98, 101—102 samt Riksskattestyrets rundskriv. den 12 april 1943 i L.Utv. VIII, sid. 421.

[2] Jfr Koch, sid. 51, varest motsvarande definition i det amerikansk-brittiska avtalet tolkas på detta sätt. — Jfr även Mexico-London draft, sid. 74—75.

sen rörande brittiska avtalet, vilken endast hänvisar till avtalet) innehålla en föreskrift därom, att plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, skall anses såsom fast driftställe allenast om arbetet därstädes bedrivits eller antagligen kommer att bedrivas under mera än ett år. Denna föreskrift överensstämmer alltså med avtalens innehåll utom så vitt fråga är om schweiziska avtalet. Avvikelsen härvidlag synes dock vara av mindre betydelse.

Slutligen må anmärkas, att i några avtal förekomma även andra exempel å fasta driftställen än de ovan anförda. Sålunda omnämnas i de nederländska och franska avtalen även »laboratorier» samt i det amerikanska avtalet »plantager» och »oljekällor». Nu berörda exempel å fasta driftställen torde dock icke innefatta någon avvikelse från vad som enligt svensk rätt är hänförligt dit — låt vara, att plantager och oljekällor icke äro alltför talrikt förekommande i Sverige.

## § 3. Inkomstfördelningen, då fast driftställe finnes i flera stater.

Tidigare har påpekats, att de av Sverige ingångna beskattningsavtalen, med undantag för de anglosachsiska, formulerats med utgångspunkt från att ett företag alltid har ett fast driftställe i en av de två avtalsslutande staterna. I överensstämmelse härmed givas i avtalen även vissa regler för det fall, att ett företag har fasta driftställen i båda staterna. Däremot beröras icke sådana fall, då ett i Sverige bedrivet företag, som saknar fast driftställe härstädes, utsträcker sin verksamhet till någon av de avtalsslutande staterna och därstädes anordnar ett fast driftställe. Detta fall måste dock rimligtvis behandlas i analogi med det fall, då fast driftställe finnes i båda staterna; indirekt framgår detta även utav avfattningen av vissa avtal.[1] Detta innebär alltså, att till beskattning i den främmande staten tages den inkomst, som enligt avtalets bestämmelser skall hänföras dit på grund av det där belägna fasta driftställets verksamhet. Övrig inkomst skall däremot tydligtvis beskattas i Sverige, oaktat intet fast drift-

[1] Se t. ex. finska avtalet, art. 5.

ställe finnes härstädes. I fortsättningen bortses från detta speciella fall och behandlas endast det i avtalen avsedda, nämligen då vederbörande företag har fast driftställe i båda staterna.

Då ett företag har fasta driftställen i två eller flera stater uppstår med nödvändighet frågan, huru stor del av inkomsten som, till dubbelbeskattningens undvikande, bör beskattas i vardera staten. Att i dylikt fall en uppdelning av rörelseinkomsten måste ske mellan de båda staterna är givetvis tydligt; frågan gäller de grunder, efter vilka denna uppdelning skall äga rum. Den diskussion, som förts rörande denna fråga, har till en början närmast resulterat i att två vägar stå öppna:[1] Den ena, att utgå från nettovinsten av företaget i dess helhet samt att fördela denna nettovinst mellan driftställena. Den andra, att betrakta varje särskilt driftställe såsom ett i beskattningshänseende självständigt företag samt att följaktligen i varje land beskatta den vinst, som frambragts genom det där belägna driftställets verksamhet.

Vilkendera metoden man än väljer når man dock icke fullt tillfredsställande och rättvisa resultat. En uppdelning av nettoinkomsten mellan olika fasta driftställen framstår utan tvekan såsom den enklaste utvägen, så länge fråga är om inkomstfördelning mellan t. ex. olika kommuner i ett och samma land, där alltså samma beskattningsregler gälla i de olika kommunerna. Annorlunda blir förhållandet vid en fördelning av inkomsten mellan olika stater. Skillnaden i beskattningsreglerna olika stater emellan är ju betydande och icke minst gäller detta beträffande reglerna för beräkning av inkomst av rörelse; för Sveriges del må endast erinras om att de svenska reglerna angående s. k. fri lagervärdering och fri avskrivning torde sakna motsvarighet i samtliga de stater, med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal. Om en fördelning av nettovinsten skall ske mellan driftställen i olika stater, måste tydligtvis vardera staten beräkna denna nettovinst efter sina interna beskattningsregler, varvid nettovinsten säkerligen ofta kommer att upptagas till olika belopp i de olika staterna och därmed uppdelningen kommer att giva olika resultat i de ifrågavarande staterna. — Om ett företag i Sverige med stora dolda reserver i varulager och inventarier har ett fast driftställe i ett annat land och »nettovinsten» skall fördelas

[1] Taxation of foreign and national enterprises, V, League of Nations, 1933, sid. 7. — Jfr ALLIX, sid. 597, BÜHLER, sid. 476.

mellan Sverige och det andra landet, kan resultatet bliva följande: I Sverige redovisar företaget en obetydlig vinst, vilken obetydliga vinst vid beskattningen härstädes uppdelas mellan Sverige och den främmande staten. I denna främmande stat däremot godtager man icke nedskrivningen å lagervärdet och ej heller avskrivningarna å inventarierna, vadan man där framkommer till en betydande vinst för företaget, av vilken vinst sedan skälig andel beskattas såsom hänförlig till det fasta driftstället i den främmande staten. Ehuru någon materiell orättvisa väl näppeligen härigenom sker, är resultatet från Sveriges synpunkt allt annat än tillfredsställande, särskilt om de dolda reserverna helt hänföra sig till rörelsetillgångar i Sverige. Dessutom kan en betänklig dubbelbeskattning inträda, om företaget nedlägger det fasta driftstället utomlands och därefter nödgas framtaga sina dolda reserver; dessa bliva ju då i sin helhet föremål för beskattning i Sverige. — Härtill kan fogas, att en uppdelning av ett företags nettovinst mellan olika länder ofta blir ytterst besvärlig och tidsödande, nämligen då fråga är om större företag med fasta driftställen i ett flertal länder.

Den andra metoden, nämligen att i varje land beskatta allenast den vinst, som det där belägna driftstället frambringat, är icke heller anmärkningsfri. Den viktigaste erinringen häremot är givetvis den, att med denna metod kan ett företag, som går med förlust, ändock få år efter år skatta för inkomst i vissa länder, nämligen i sådana fall, då därstädes belägna driftställen frambragt vinst, som emellertid icke kunnat täcka förlusterna å verksamheten i övrigt.

Frågar man sig nu, till vilket av dessa två system för inkomstfördelningen, som Sverige anslutit sig, må till en början erinras om de bestämmelser, som innehållas i 74 § K.L. med anv. samt 22 § F.S.I. Dessa lagrum behandla det fall, då inkomst, som enligt intern svensk rätt är skattepliktig, likväl icke beskattas här i riket bl. a. på grund av ingångna dubbelbeskattningsavtal. Om i sådant fall underskott uppkommer vid inkomstberäkningen, får sådant underskott icke avdragas å inkomst, som skall här beskattas. Med andra ord, om en viss inkomst enligt avtal med annan stat endast får beskattas utomlands, ehuru den eljest skolat beskattas i Sverige, samt förlust uppstått i stället för vinst, så får denna förlust icke avdragas å sådan inkomst, som beskattas i

Sverige. Härtill är i anv. till 74 § K.L. fogat följande exempel: Därest således överenskommelse träffas mellan Sverige och annan stat därom, att beträffande inkomst av viss rörelse, som bedrives i båda staterna, två tredjedelar skola beskattas i Sverige och en tredjedel i den andra staten, få allenast två tredjedelar av det underskott, som uppstår vid inkomstberäkningen, avräknas vid taxering i Sverige. — I ett specialavtal med Norge angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara—Kiirunavaara Aktiebolags inkomster, har även en dylik fördelningsprincip kommit till användning: Nio tiondelar av bolagets samlade inkomst beskattas i Sverige och en tiondel beskattas i Norge.

Framför allt avfattningen av anv. till 74 § K.L. synes utvisa, att lagstiftarna en gång tänkt sig en uppdelning av ett företags hela nettovinst mellan de stater, vari fasta driftställen finnas, men även, att man här tänkt sig en i hög grad schablonmässig uppdelning — låt vara, att lagstiftningens avfattning troligen påverkats av innehållet i nyssberörda specialavtal med Norge. Vid en granskning av de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen kan man dock endast konstatera, att någon viss genomgående princip icke kommit till uttryck däri — ett förhållande som i och för sig icke är förvånande, eftersom olika stater kunna vilja tillämpa olika principer och varje avtal i dylika fall mer eller mindre får karaktären av en kompromiss mellan olika ståndpunkter. Även med beaktande härav kan man dock icke undgå en känsla av, att man från svenskt håll knappast synes hava haft någon klart utformad linje, då det gällt att avtalsvis lösa ifrågavarande betydelsefulla fördelningsfråga.

I tre avtal — med Frankrike, Förenta Staterna och Storbritannien — ansluter man sig till systemet att i varje land beskatta allenast den vinst, som det där belägna driftstället frambragt. I ett avtal — avtalet med Schweiz — går man en medelväg mellan detta system och systemet med fördelning av hela företagets nettovinst. I övriga avtal nyttjas en mera allmän fras, i det man uttalar, att varje stat skall beskatta den del av inkomsten, som förvärvas genom verksamheten vid det inom den statens område befintliga fasta driftställets verksamhet (från olikheter i den språkliga avfattningen bortses här). Detta uttryck *kan* tolkas så att man blott skall fästa sig vid den vinst, som faktiskt frambragts av det fasta

driftstället. Det kan emellertid också tolkas såsom innebärande, att man först skall fastslå hela företagets nettovinst och sedan fördela denna mellan driftställena. På sistnämnda sätt har man i Tyskland tolkat motsvarande uttryck i det tysk-schweiziska avtalet.[1] Samma uttryck, vilket förekommer även i det tysk-danska avtalet, har av en kommentator utvecklats sålunda:[2] »För avgörande av frågan, vilken del av inkomsten som förvärvats inom den ena eller andra statens område äro följaktligen de ekonomiska förhållandena utslagsgivande. Vid avgörandet i de olika fallen gäller det att, med utgångspunkt från företaget i dess helhet, fastställa i vilken omfattning de förvärvade inkomsterna fördela sig å förvärvsverksamheten i den ena och den andra staten.»

I samtliga sistberörda svenska avtal har också, tillsynes i klar insikt om att avtalens »fördelningsregel» giver mycket otillfredsställande ledning, meddelats föreskrift om att särskilt avtal kan (eller rent av »skall») ingås för att på skäligt sätt åstadkomma uppdelning av inkomst av rörelse i nu ifrågavarande fall; intet sådant avtal har emellertid ingåtts av Sverige.

I detta sammanhang må erinras om det förslag till fördelningsregler, som uppställts av Förenade Nationernas skattekommitté.[3] Huvudprincipen i detta modellförslag är, att varje fast driftställe skall tilldelas den nettoinkomst, som driftstället kan antagas skola hava åtnjutit, därest driftstället varit ett oberoende företag med samma eller liknande verksamhet, bedriven under samma eller liknande förhållanden. Tillämpningen av denna princip förutsätter att separat bokföring äger rum för varje särskilt driftställe. Resultatet blir tydligtvis, att inkomsten från ett fast driftställe beskattas oberoende av om företaget i dess helhet gått med vinst eller förlust. Skattekommittén framhåller, att härigenom slipper man att blanda in huvudkontorets räkenskaper vid beskattningen av det fasta driftstället, varjämte metoden ansluter till bokföringspraxis vid internationella företag samt är av värde även för det land, där driftstället är beläget, enär metoden underlättar bedömandet av driftställets verkliga vinst. Därest denna metod icke kan användas — vare sig detta beror på att speciell bokföring icke upplagts eller att densamma icke är tillfredsstäl-

[1] ROSENDORFF, sid. 459, SIEGRIST, sid. 144; där omförmält rättsfall avsåg för säkringsanstalter, men har ansetts äga allmän tillämpning.
[2] ROSENDORFF, sid. 432 a (2).
[3] Mexico-London draft, sid. 17, 76, 77. — Jfr KOCH, sid. 63.

lande — förordar skattekommittén en schablonartad taxering, enligt vilken nettovinsten beräknas till viss procent av bruttovinsten. Då emellertid avsikten är att även i detta fall det utländska företagets driftställe skall likställas med inhemska företagare, förslås vidare att procentsatsen skall fastställas med beaktande av resultatredovisningen hos liknande företag i landet.[1] Om driftställets verksamhet kan jämföras med en agents eller mäklares, må nettovinsten fastställas med ledning av de provisioner, som utgå i ersättning för sådan verksamhet. — Skulle ej heller denna metod kunna användas, t. ex. å den grund att det icke finnes någon jämförbar inhemsk verksamhet, förordas en fördelning mellan driftställena av huvudföretagets sammanlagda nettovinst. Emellertid göres en begränsning av den fördelbara vinsten: Det är icke all sammanlagd nettovinst, som uppdelas, utan endast den del av den sammanlagda nettovinsten, som härflyter från sådan verksamhet, vari det fasta driftstället tagit del. Om sålunda ett företag bedriver t. ex. både försäljning och uthyrning av maskiner men vid ett visst driftställe endast bedriver försäljningsverksamhet, skall till detta driftställe hänföras allenast viss del av vinsten å försäljningsrörelsen. Vid fördelningen av den på detta sätt begränsade totalvinsten skall hänsyn tagas till olika faktorer, såsom bruttoinkomsten, förmögenhetstillgångarna, antalet arbetstimmar, antalet anställda, kapital- och varuomsättningen m. m., därvid alltså fastställes, huru stor andel dessa faktorer vid det fasta driftstället utgöra i förhållande till rörelsen i dess helhet eller den del därav, vars totalvinst skall fördelas. Skattekommittén anmärker, att ehuru denna fördelningsmetod nämnes först i tredje rummet hinder icke möter att använda densamma även då särskild bokföring föreligger. Vissa utgiftsposter måste för övrigt alltid fördelas enligt denna metod. Sålunda framhålles, att även då nettovinsten fastställes genom separat bokföring får en andel av de allmänna omkostnaderna för huvudkontoret avdragas å vinsten från det fasta driftstället;[2] denna andel kan ju endast fastställas genom en överslagsberäkning i stil med den nyss angivna. — Slutligen innehåller modellförslaget vissa

[1] Förfarandet påminner alltså om den finska s. k. omfångstaxeringen, ZEIDEN, sid. 44, Finska lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, 23 och 95 §§.

[2] Denna regel har redan tidigare kommit till uttryck i fransk-schweiziska dubbelbeskattningsavtalet, slutprot. § 7; se I.S.E. V, sid. 373.

särbestämmelser rörande banker och försäkringsanstalter, vilka bestämmelser här lämnas åsido.

Vad Förenade Nationernas skattekommitte sålunda anfört innebär alltså, i korthet sammanfattat, en rekommendation av att särskild bokföring upprättas för varje utomlands beläget driftställe — en rekommendation, vartill man reservationslöst kan ansluta sig — samt ett förordande i första hand av att varje driftställes verksamhet beskattas såsom om driftstället utgjort ett oberoende och självständigt företag.

De svenska avtalen med Frankrike, Förenta Staterna och Storbritannien ansluta sig, som redan framhållits, nära till modellförslaget ifråga. Enligt franska avtalet, art. 3 § 1, skall rörelsedrivande företag beskattas i envar av staterna för inkomster från därstädes belägna fasta driftställen. Då här icke talas om »den del av inkomsten», som förvärvats genom ett fast driftställe, tyder ju redan detta på att avtalet *icke* åsyftar en fördelning av företagets totalinkomst. Fullt klart framgår detta av art. 3 § 2, som utvisar att uppdelningen av inkomsterna mellan olika driftställen i första hand skall ske med ledning av »ordnad bokföring, som noggrant och tydligt särskiljer» de inkomster, som belöpa å de olika driftställena. Saknas dylik bokföring, förutsättes att särskild överenskommelse träffas mellan vederbörande myndigheter i de båda staterna i förekommande fall; denna hänvisning till särskild överenskommelse upprepas för övrigt i prot. p. 6.

Det amerikanska avtalet, art. II, är mera kortfattat i sin formulering. Ett företag, hemmahörande i den ena staten, är ej föremål för beskattning i den andra staten för inkomst av rörelse, utom såvitt angår vinster, vilka hänföra sig till något företaget tillhörigt fast driftställe i sistnämnda stat. Även denna formulering giver vid handen, att fråga icke är om fördelning av företagets totalinkomst.[1] Att så är förhållandet enligt amerikansk uppfattning framgår fullt klart av de amerikanska anvisningarna till dubbelbeskattningsavtalet, som i förevarande del endast hänvisa till sec. 119 av I.R.C. med därtill hörande anvisningar.[2] Anvisningarna till sec. 119 av I.R.C. återigen utgå från att ett fast driftställes inkomst skall bestämmas med ledning av särskild bok-

[1] VAN THEMAAT i I.F.A. Studies III, sid. 12, anser däremot att avtalet icke giver någon antydan om fördelningsprincipen.

[2] Treasury decision 4975, sec. 25.3 (c) i Regulations 111, sid. 1171. — Jfr Ex. Rept. sid. 6.

föring och efter samma grunder som om driftstället vore ett självständigt företag. I andra hand får en schablonartad uppdelning av totalinkomsten ske enligt vissa i anvisningarna angivna grunder.[1] — Det torde saknas anledning ifrågasätta annat än att även Sverige i förekommande fall kommer att likaledes i första hand tillämpa metoden att med ledning av särskild bokföring, där sådan finnes, fastställa inkomsten från det fasta driftstället.

Det brittiska avtalet, art. III 3), återgiver, fastän i något avvikande ordalag, huvudregeln i Nationernas Förbunds modellförslag. Till det fasta driftställets verksamhet skall hänföras den inkomst, som driftstället kan antagas skola hava åtnjutit, därest driftstället varit ett oberoende företag med samma eller liknande verksamhet, bedriven under samma eller liknande villkor, samt driftstället självständigt avslutat affärer med det företag, till vilket det fasta driftstället hör. Några ytterligare detaljföreskrifter angående bestämmelsens praktiska genomförande hava icke meddelats och äro ej heller erforderliga. Varje fast driftställe skall beskattas enligt strängt territoriella regler utan hänsyn till sådana rörelseresultat, som hänföra sig till andra stater än den, vari driftstället är beläget; härav följer ock, att då driftstället fört särskilda handelsböcker och dessa äro tillfredsställande, skall den däri redovisade vinsten beskattas i det land, där driftstället är beläget. Denna regel har ock kommit till uttryck i de svenska anvisningarna till art. III i avtalet. I andra hand måste metoder av annat slag tillgripas, och på brittiskt håll synes man därvid vara beredd följa anvisningarna i Förenade Nationernas modellförslag.[2]

I det schweiziska avtalet har, såsom redan antytts, intagits en ståndpunkt, som kan sägas utgöra en medelväg mellan de två fördelningsregler, varom ovan varit tal. Det må här erinras om att Bundesgericht i Schweiz, som har att avgöra interkantonala skattefrågor, tillämpat metoden med inkomstfördelning enligt särskild bokföring i ganska ringa utsträckning, praktiskt taget endast beträffande banker och en del liknande företag.[3] I övrigt har man i Schweiz tillämpat metoden med en fördelning mellan kantonerna av företagets totalinkomst — låt vara med åtskilliga undantag och avvikelser. Härvid tilldelas emellertid den kanton,

[1] Anvisningarna, sec. 29. 119—12, A; se Regulations 111, sid. 481. — Jfr även CARROLL i I.F.A. studies XI, sid. 87.
[2] Jfr KOCH, sid. 63.
[3] Jfr SCHLUMPFF, II, sid. 128, LOCHER, sid. 71.

där huvudkontoret är beläget, regelrätt en viss andel av vinsten, varierande mellan 10 och 25 %, innan fördelningsberäkningen i övrigt verkställes.[1] Dessa principer för den interna beskattningen har Schweiz även sökt genomföra å den internationella beskattningens område och desamma hava även avsatt spår i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz. Enligt avtalet ifråga, art. 4 p. 3, gäller att, då ett företag har fasta driftställen i båda staterna, vardera staten beskattar allenast den inkomst, som förvärvas genom verksamheten vid det på den statens område befintliga fasta driftstället. Såsom nyss påpekats betyder denna formulering *icke*, att det fasta driftstället skall betraktas såsom ett självständigt företag, utan hänsyn till om rörelsen i övrigt går med vinst och förlust. Med anknytning till intern schweizisk praxis och till tolkningen av motsvarande uttryck i tysk-schweiziska avtalet innebär locutionen i stället, att en fördelning skall ske av huvudföretagets totala nettoinkomst;[2] dock givas härvid vissa regler till förebyggande av oskäliga resultat vid fördelningens tillämpning.

Till en början gäller enligt slutprot. till art. 4, p. 5, att i regel »vid uppdelning av ... inkomst» 10 % därav skall först tilldelas den stat, där företaget har sitt säte; då särskilda förhållanden föreligga, kan andelen höjas i skälig mån, dock högst till 20 %. Dock gäller regeln ifråga endast om en väsentlig del av företagets ledning är knuten till det land, där företaget har sitt säte; man har härmed velat förebygga att bolagets säte skulle förläggas till annat land än det, där ledningen utövas, i syfte att vinna skattelättnad enligt förevarande regel. Det är uppenbart, att den inkomst, som här åsyftas, är hela företagets sammanlagda nettoinkomst. — Denna bestämmelse om att viss procent av inkomsten först skall tillföras ort, där företagets huvudsakliga ledning utövas, överensstämmer ju nära med den allmänna svenska regeln angående inkomstfördelning mellan olika kommuner i 58 § sista st. K.L., ehuru man i avtalet accepterat procentsatser, som mera närma sig de i Schweiz tillämpade.

[1] »Präcipuum». — SCHLUMPFF, II, sid. 155, LOCHER, sid. 71.

[2] Jfr SIEGRIST, sid. 145, som efter återgivande av motsvarande uttryck i det tysk-schweiziska avtalet härtill fogar följande anmärkning: »Diese Worte bedeuten jedoch nicht, dass nicht auch ein Teil des im Ausland liegenden Vermögens oder der durch die ausländischen Betriebsstätten erzielten Einkünfte zur Besteuerung in Inland herangezogen werden kann; es ist vielmehr zu prüfen, inwieweit auch das ausländische Vermögen der inländischen Betriebsstätte gedient und dazu beigetragen hat, die inländischen Einkünfte zu erhöhen.»

Härutöver innehåller avtalet ingen särskild regel angående inkomstfördelningen men uppenbarligen förutsättes att denna fördelning även i fortsättningen skall avse företagets totala nettoinkomst. I den mån särskild bokföring föreligger för driftstället kan denna giva viss ledning vid denna fördelning. I övrigt är man hänvisad till att vid fördelningen taga hänsyn till olika därå inverkande faktorer, i vilket avseende hänvisas till vad Förenade Nationernas modellförslag innehåller.

En specialregel meddelas emellertid beträffande inkomst av försäkringsföretag.[1] Sedan företagets totala nettoinkomst fastställts, skall 10 % därav (aldrig mera) tillföras den stat, där företaget har sitt säte. Återstoden av totala nettoinkomsten skall fördelas mellan staterna å endera av två angivna sätt, nämligen:

a) Efter förhållandet mellan det fasta driftställets *brutto*premieintäkter och summan av företagets *brutto*premieintäkter, vilken regel överensstämmer med schweizisk praxis i interkantonala frågor;[2] eftersom här talas om bruttopremieintäkter får avdrag icke ske för återförsäkringspremier.

b) Med användning beträffande det fasta driftställets bruttopremieintäkter av koefficienter, som framgå av det genomsnittliga affärsresultatet för de viktigaste inländska företagen inom samma försäkringsgren.

Med avseende å vilken av dessa båda regler, som kan antagas komma till användning i Sverige, kan endast uttalas, att den första regeln utan tvekan är enklast i tillämpningen och kan antagas giva ett i stort sett godtagbart resultat. Emellertid måste beaktas, att en särskild regel om beskattning av utländska försäkringsanstalter har meddelats i 30 § 3 mom. K.L. med anv., enligt vilken regel anstaltens nettointäkt schablonmässigt beräknas till viss procent av anstaltens bruttopremieinkomst (5 % ifråga om sjö- och trafikförsäkringsrörelse, 6 % ifråga om brandförsäkringsrörelse och 10 % ifråga om annan försäkringsrörelse). Dessa procentsatser avse att återspegla den verkliga genomsnittliga nettoinkomsten[3] och stå därför bäst i överensstämmelse med

[1] Enligt p. 5 b) i paraferingsprotokollet (prop. 1948: 306, sid. 29) skall ifrågavarande bestämmelse i slutprotokollet till avtalet med Schweiz utgöra föremål för nya förhandlingar, så snart detta synes önskvärt till följd av den för närvarande under förberedelse varande omarbetningen av den svenska lagstiftningen rörande försäkringsbolagens beskattning.

[2] Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 13.

[3] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 590, samt prop. 1927: 102, sid. 394.

fördelningsregeln under b) ovan. I trots härav är emellertid både tänkbart och troligt, att en tillämpning av den interna beskattningsregeln i 30 § K.L. giver ett annat resultat, än någon av de regler, som avtalet innehåller. Med tillämpning av den ofta åbepade principen, att ett dubbelbeskattningsavtal väl kan inskränka men aldrig utvidga den interna beskattningsrätten, måste då förfarandet bliva följande.

Först undersökes, vilken inkomst som framkommer vid tillämpning av regeln i 30 § K.L. Därefter framräknas den inkomst, som erhålles vid tillämpning av bestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalet. Om sistnämnda inkomst är *högre* än den, som följer av 30 § K.L., skall såsom skattepliktig inkomst betraktas allenast den inkomst, som framräknats med tillämpning av 30 § K.L. Om den inkomst, som erhålles enligt avtalets regler, är lägre än inkomsten enligt 30 § K.L., skola däremot avtalets bestämmelser tillämpas. Dock kan ju förekomma — eftersom avtalet lämnar valfrihet mellan två beräkningsmetoder — att den ena av dessa metoder giver ett resultat, som är högre än inkomsten enligt 30 § K.L., medan den andra metoden giver ett resultat, som är lägre än inkomsten enligt 30 § K.L. I så fall synes inkomstberäkningen böra ske på sätt i K.L. stadgas. Härmed får man emellertid anses hava bundit sig vid att i fortsättningen alltid såsom jämförelseobjekt använda den metod, vilken gav ett högre resultat än vad inkomsten utgör enligt de i 30 § K.L. angivna grunder.

På sätt förut erinrats, innehåller det schweiziska avtalet även en begränsningsregel vid inkomstfördelningen. Denna återfinnes i prot. till art. 4 p. 7 och innehåller, att den beskattade inkomsten icke får bestämmas högre än beloppet av från det fasta driftstället förvärvad inkomst av rörelse.[1]

Vid fastställande av detta maximibelopp skall i inkomsten inräknas »vinster eller förmåner, som indirekt utgått från driftstället eller beviljats aktieägare, andra delägare eller dessa närstående personer, vare sig detta skett genom fastställande av oskäliga priser eller genom någon annan förmån, som icke skulle hava tilldelats en utomstående». Detta är dock endast ett annat sätt att uttrycka det förhållandet, att vid fastställande av maximibeloppet enligt slutprot. till art. 4 p. 7 skall det fasta driftstället behandlas som om detsamma vore ett fullt självständigt och obe-

[1] Denna regel har för ett speciellt fall en motsvarighet i franska avtalet, art. 4, § 1.

roende företag. Härmed anknyter avtalet till de regler, som återfinnas i Förenade Nationernas modellförslag och som tidigare varit på tal. Förfarandet vid inkomstfördelningen kompliceras obestridligen härigenom, men å andra sidan vinnas ökade garantier för ett något så när rättvist resultat. Nu berörda regel leder tydligtvis därtill, att vid avtalets tillämpning måste äga rum *dels* en fördelning av företagets hela nettovinst till utrönande av den del därav, som belöper å det fasta driftstället, och *dels* en uträkning, närmast enligt de i Förenade Nationernas förslag angivna grunderna, av den inkomst, som det fasta driftstället skulle hava förvärvat, därest detsamma varit ett självständigt företag.[1] Sistnämnda inkomstbelopp utgör ett maximibelopp, som icke får överskridas. — Det kan givetvis ifrågasättas, huruvida beskattningsmyndigheterna städse komma att eller ens kunna verkställa alla dessa uträkningar. I praktiken torde resultatet i flertalet fall bliva, att man beskattar vederbörande företag för vad som förvärvats vid dess fasta driftställe i Sverige utan hänsyn till resultatet av företagets verksamhet i övrigt, dock med frånräknande av 10 à 20 % av härstädes framkommen vinst. I anvisningarna till tillämpningskungörelsen återgivas dock avtalets bestämmelser i ämnet.

Utöver nu angivna regler innehåller slutprot. till art. 4, p. 9, den vanliga föreskriften att i övrigt särskilda överenskommelser mellan de högsta förvaltningsmyndigheterna skola träffas från fall till fall »eller för bestämda grupper av fall» rörande uppdelningen av beskattningsrätten.

De tyska, finska, danska, norska, nederländska och ungerska avtalen innehålla däremot, såsom redan framhållits, en intetsägande regel om fördelningen av rörelseinkomst mellan fasta driftställen i olika länder, och det isländska avtalet har ej någon regel alls för detta fall. Det synes emellertid i dessa fall vara att anbefalla, att i förekommande fall de regler komma till användning, som innehållas i Förenade Nationernas modellförslag,[2] d. v. s.

[1] Enligt den schweiziska propositionen i ämnet, Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 12, skulle till sist ifrågavarande inkomst i förekommande fall få läggas de 10 till 20 % av hela företagets nettoinkomst, som enligt förut angivna regler kan tillkomma den stat, där företaget har sitt säte. Intet stöd härför finnes emellertid i avtalet, och den i Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948 angivna tillämpningen av bestämmelsen ifråga torde näppeligen kunna utan vidare från svensk sida godtagas. — Jfr i övrigt CONSTANTIN och GAUTRAT, sid. 88, ifråga om motsvarande stadgande i fransk-schweiziska avtalet.

[2] Jfr beträffande Nederländerna PEETERS i I.F.A. Studies I, sid. 134.

att man från svensk sida i första hand söker behandla det fasta driftstället som ett självständigt och oberoende företag, vars vinst fastställes utan hänsyn till företagets vinster eller förluster i andra länder. De svenska beskattningsmyndigheterna äro näppeligen mäktiga de besvärliga arbetsuppgifter, som skulle följa, om desamma skulle beräkna totala inkomsten för alla internationella företag med fasta driftställen i Sverige; ej heller torde utsikterna vara stora att företag av nämnda art skulle i erforderlig utsträckning ställa sina räkenskaper till de svenska myndigheternas förfogande. Tillämpningen av detta förfaringssätt förutsätter emellertid, att de olika driftställena i Sverige föra särskild bokföring. Där denna metod icke kan användas på grund av att särskild bokföring saknas eller att densamma är otillförlitlig, synes en skönsmässig taxering enligt de av Förenade Nationerna angivna grunder böra försökas.

Metoden att fördela den totala nettovinsten å fasta driftställen i olika stater synes sålunda av praktiska skäl böra betraktas såsom en sista nödfallsutväg, bortsett från fördelningen av vissa speciella omkostnadsposter såsom omkostnaderna för huvudkontoret o. dyl., beträffande vilka en dylik metod alltid måste komma till användning. De regler angående tillämpningen av denna fördelningmetod, som återfinnas i schweiziska avtalet, torde böra betraktas såsom undantagsregler, vilka icke mana till efterföljd. Dessa regler kunna godtagas i förhållandet mellan två länder av den ringa storleksordning, som fallet är ifråga om Sverige och Schweiz, men av praktiska skäl näppeligen i andra fall.

Det erinras emellertid ånyo om den speciella överenskommelsen mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster. Däri är ju meddelad en direkt regel angående fördelning av beskattningsrätten mellan de båda staterna, i det att nio tiondelar av bolagets »samlade inkomst» beskattas i Sverige och en tiondel beskattas i Norge. Regeln ifråga gäller såväl den statliga som den kommunala beskattningen. Då här talas om den »samlade inkomsten», förstås därmed tydligtvis den sammanlagda nettoinkomsten, d. v. s. vad som återstår av bruttoinkomsten efter avdrag för alla omkostnader. Det s. k. garantiskatteavdraget enligt 45 § K.L. verkställes dock icke före fördelningen av nettoinkomsten, vadan detta avdrag endast drabbar den del av

inkomsten, som tilldelas Sverige. I tillämpningskungörelsen har meddelats särskild föreskrift om progressionens beräknande vid beskattningen i Sverige; se härom kap. 13 nedan. — Nu berörda speciella avtal är fortfarande gällande jämlikt norska huvudtalet, slutprot. p. 21; jämför övergångsbestämmelsen till tillämpningskungörelsen.

Med undantag för ovan berörda tillämpningskungörelser innehålla desamma icke någon föreskrift om hur inkomstfördelningen bör ske.

## § 4. Inkomst genom delägarskap i rörelse.

En rörelse utövas i allmänhet antingen av en eller flera fysiska personer såsom sådana eller av en juridisk person, som då utgör en sammanslutning av två eller flera i regel fysiska personer. Ur beskattningssynpunkt är med hänsyn härtill närmast till hands liggande att, då flera fysiska personer gemensamt bedriva en rörelse, utan att därmed uppkommit någon juridisk person, beskatta envar av dessa för hans andel i rörelsens vinst samt att, då rörelsen bedrives av en juridisk person, beskatta denne för hela den uppkomna vinsten. I sistnämnda fall uppkommer frågan, huruvida även delägarna skola skatta för vinsten, en fråga som i flertalet länder lösts så att aktieägare även få skatta för den från aktiebolaget utdelade vinsten medan delägare i juridisk person av så att säga lägre grad icke beskattas för uppburen vinst.[1] I angivna fall beskattas emellertid delägarna-aktieägarna icke för den juridiska personens rörelsevinst, utan för den del därav, som utdelas till dem; man betraktar, med rätt eller orätt, denna utdelning såsom en inkomst av kapital, d. v. s. såsom en inkomst av annat slag än den juridiska personens inkomst av dess rörelse. Däremot förekommer icke, att hela rörelsevinsten beskattas först hos den juridiska personen och sedan återigen hos delägarna såsom inkomst av utav dem bedriven rörelse. Rörelsen är antingen bedriven av en juridisk person, som då skattar för rörelseinkomsten, eller av fysiska personer, som då skatta för densamma; rörelsen kan med andra ord icke, då fråga är om beskattningen, anses på en och samma gång utövad av den juridiska personen och av dess delägare.

[1] Rörande skälen till detta ståndpunktstagande, se SANDSTRÖM, Rättvis beskattning, sid. 125.

Från principen, att beskatta juridisk person för av densamma bedriven rörelse samt att beskatta fysiska personer för deras andelar i av dem bedriven rörelse, har emellertid i olika länder åt-B beskattar lika genomgående allenast delägarna i en juridisk personen för uppkommen vinst, utan beskattningen träffar i stället envar av delägarna för hans andel i vinsten (så t. ex. i Sverige i vissa fall; se nedan), stundom beskattas en sammanslutning av fysiska personer för den gemensamt uppkomna vinsten, oaktat denna sammanslutning icke utgör någon juridisk person (så t. ex. i Finland; se nedan).

Då olika länder här intaga olika ståndpunkter, kan givetvis lätt uppstå dubbelbeskattning.[1] Staten A beskattar exempelvis genomgående en juridisk person för uppkommen rörelseinkomst, staten B beskattar lika genomgående allenast delägarna i en juridisk person för av densamma förvärvad rörelseinkomst. Om nu en juridisk person är hemmahörande i staten A men dess delägare äro hemmahörande i staten B, blir tydligtvis resultatet, att staten A beskattar hela rörelseinkomsten hos den juridiska personen medan staten B beskattar samma inkomst hos de olika delägarna. Skulle staten A sedan även uttaga kupongskatt å belopp, som utbetalas till delägarna i staten B, blir givetvis skattebördan mångdubblad; från detta sistnämnda fall bortses dock i förevarande sammanhang.

I det angivna exemplet kan tydligtvis dubbelbeskattningen undvikas på i huvudsak tre sätt: Staten A kan avstå från att beskatta rörelseinkomsten hos den juridiska personen och överlåta åt staten B att beskatta denna inkomst hos delägarna. Staten B kan återigen avstå från att beskatta delägarna, i vilket fall beskattningen av inkomsten endast sker hos den juridiska personen i staten A. Slutligen kan en uppdelning av beskattningsrätten äga rum, så att allenast vissa juridiska personer beskattas i staten A för sin rörelseinkomst under det att delägarna då befrias från skattskyldighet för rörelseinkomsten i staten B medan ifråga om andra juridiska personer dessa icke beskattas i staten A utan i stället deras delägare beskattas i staten B.

Ifråga om den interna svenska rätten gives en särskild regel angående beskattning av delägare i rörelse, vilken regel återfinnes i 53 § 2 mom. K.L. och 6 § 2 mom. F.S.I. Jämlikt detta stadgande skola delägare i vanliga handelsbolag, kommanditbolag,

[1] Jfr Koch, sid. 6.

enkla bolag, partrederier och gruvbolag icke taxeras, utan deras inkomst hänföres till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets eller rederiets inkomst.[1] Detta innebär då även, att om bolaget eller rederiet driver rörelse (vilket ju som regel är fallet) skall delägaren för sin andel i vinsten beskattas såsom för inkomst av rörelse, vilket bl. a. medför att delägaren jämlikt 57 § K.L. skall erlägga kommunalskatt för inkomsten i den kommun, där rörelsen utövas från fast driftställe. — Om nu berörda lagstadgande må i övrigt endast anmärkas, att omnämnandet av enkla bolag, partrederier och gruvbolag är skäligen onödigt och även förvillande, eftersom dessa sammanslutningar icke utgöra juridiska personer och därför icke skulle självständigt beskattas, även om bestämmelsen i 53 § K.L. icke funnes. Att dessa sammanslutningsformer ändock medtagits i uppräkningen synes bero på att desamma stundom felaktigt beskattats såsom en enhet, ehuru så ej bort ske, samt att man genom att uttryckligen angiva även dessa velat förebygga upprepandet av dylika misstag.[2] Praktisk betydelse har lagrummet allenast beträffande handelsbolag och kommanditbolag, vilka ju enligt svensk rätt utgöra juridiska personer och därför, om stadgandet icke funnes, skolat självständigt beskattas för sin inkomst.[3]

Förebyggandet av dubbelbeskattning, då fråga är om olika slag av delägarskap i rörelse, har givetvis varit föremål för uppmärksamhet i samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal. I flertalet avtal — närmare bestämt i alla kontinentala avtal — har inryckts en uttrycklig bestämmelse därom, att även inkomst av delägarskap i rörelse skall betraktas såsom inkomst av rörelse; då så sker, skall tydligtvis delägaren beskattas för inkomst av rörelse i den stat, där rörelsen bedrivits från fast driftställe. Det torde böra särskilt framhållas, att regeln ifråga icke sträcker sig längre än nu är sagt (för så vitt icke annat är uttryckligen uttalat i avtalet, såsom t. ex. i tyska avtalet). Här är alltså allenast fråga om en utsträckt tillämpning av regeln om att rörelseinkomst beskattas i den stat, där rörelsen bedrives från fast driftställe. Även en delägare i dylik rörelse skall för rörelseinkomsten beskattas i samma stat.

[1] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 54.
[2] Se Betänkande den 18 maj 1900 ang. den kommunala beskattningen, Motiv, sid. 110.
[3] Jfr 53 § 1 mom. f) K.L., som talar om »inländska juridiska personer».

I de olika avtalen har emellertid till den allmänna regeln fogats mer eller mindre omfattande undantag. Avsikten härmed har tydligtvis varit att begränsa huvudregeln till sådana fall, då de båda avtalsslutande staterna för själva rörelseinkomsten internt beskatta allenast delägaren och icke den sammanslutning, som driver rörelsen. Man kan naturligtvis även uttrycka nu berörda förhållande så att här är fråga om att i avtalen uppdraga en gräns mellan vad som är inkomst av kapital (och därför i regel skall beskattas i mottagarens hemland) samt vad som är inkomst av rörelse (och därför i regel skall beskattas i det land, där rörelsen bedrives från fast driftställe). Det sätt, varpå denna avsikt förverkligats i vissa avtal, lämnar dock åtskilligt övrigt att önska.

Föreskriften, att inkomst av delägarskap i rörelse[1] skall anses såsom inkomst av rörelse, återfinnes i enlighet med det ovan sagda i avtalen med Tyskland (art. 3, p. 4), Finland (art. 5), Danmark (art. 5), Norge (art. 5), Nederländerna (art. 5 § 4), Frankrike (art. 3 § 4), Ungern (art. 5) och Schweiz (art. 4, p. 4). Undantagen från regelns tillämplighet äro emellertid något olika utformade i dessa olika avtal och avtalen behandlas därför var för sig i det följande.

Sedan i tyska avtalet fastslagits att inkomst genom delägarskap i företag betraktas som inkomst av rörelse, göres i detta avtal undantag för »inkomst av aktier, delaktighetsbevis i tyska gruvföretag (Kuxe), andelsbevis och andra värdepapper». I slutprot. p. 8 göras två förklarande tillägg: Till en början uttalas, att undantaget omfattar endast sådana delägarskap i företag, »beträffande vilka urkunder utfärdas, vilkas innehav utgör en förutsättning för utövandet av de i dem utfästa rättigheterna». Än vidare uttalas, att »andelsbevis, som utställas rörande deltagande i tyska bolag med begränsad ansvarighet, inräknas icke bland förut omförmälda urkunder».[2]

Man torde kanske ur tysk synpunkt enklast uttrycka den princip, som ligger bakom ifrågavarande bestämmelser, sålunda, att såsom inkomst av rörelse beskattas inkomst genom delägarskap

[1] Avtalen använda i stället uttrycket delägarskap i »företag», vilket dock synes mindre upplysande.

[2] Det må anmärkas, att den svenska översättningen icke rätt återgiver den tyska textens ordalydelse; sistnämnda text börjar nämligen sålunda: »*Soweit* über eine Beteiligung . . .». Det är ju ingalunda alltid fallet, att dylika bevis utfärdas. — Jfr beträffande den kritik, som riktats mot denna föreskrift, ROSENDORFF, sid. 375.

i rörelse i den mån med delägarskapet är förbundet ett personligt ansvar för i rörelsen uppkomna förbindelser (Personengesellschaften) och följaktligen andelsrätten *icke* är individualiserad i någon handling, vilken tillika begränsar ansvaret till därför inbetalt belopp (Kapitalgesellschaften). Härmed är man ur tysk synpunkt även framme vid skillnaden mellan *värdepapper,* »vilkas innehav utgöra en förutsättning för utövandet av de i dem utfästa rättigheterna», samt andelsbevis av olika andra slag, som icke hava denna karaktär.

En omstridd fråga vid tolkningen av internationella dubbelbeskattningsavtal har varit i vad mån andelar i bolag med begränsad ansvarighet skola räknas till den ena eller andra gruppen.[1] Den åsikten har framförts att dylika andelar — vilka visserligen icke utgöra värdepapper enligt tysk rätt — likväl skola behandlas på samma sätt som dessa, enär andelsägarens ansvar är begränsat till insatsen.[2] Tyskland har emellertid ansett andelar i bolag med begränsad ansvarighet böra enligt avtalen medföra skattskyldighet för andelsägaren i det land, där bolagets rörelse utövades (d. v. s. i Tyskland), med mindre motsatsen varit uttryckligen stipulerad i avtalen. För Sveriges vidkommande blir dock denna fråga icke aktuell, eftersom Sverige i slutprot. p. 8 uttryckligen accepterat den tyska ståndpunkten. En svensk innehavare av andel i tyskt bolag med begränsad ansvarighet skall för sin inkomst därav beskattas såsom för inkomst av (bolagets) rörelse i Tyskland; detta gäller tydligtvis vare sig särskilt andelsbevis utfärdats eller ej. Då någon sammanslutning av nu berörda karaktär icke är känd för den svenska rätten, kan det motsatta förhållandet aldrig inträffa.

Ifråga om ekonomiska föreningar av olika slag gäller givetvis, att även om andelsbevis utfärdas utgöra desammas innehav icke någon förutsättning för utövandet av de i dem utfästa rättigheterna. En delägare i en ekonomisk förening, som driver rörelse, skall alltså enligt avtalet beskattas för sin utdelning i den stat, där föreningens rörelse bedrives från fast driftställe. Denna konsekvens av förut berörda avtalsbestämmelse är givetvis föga tilltalande men är en följd av att man i avtalet accepterat den tyska rättens definition av »värdepapper».

[1] Se t. ex. ROSENDORFF, sid. 368 och 469, WENGLER, sid. 95, SIEGRIST, sid. 154.
[2] Jfr ROSENDORFF, sid. 376, samt beträffande brittisk rättsuppfattning MURRAY och CARTER, sid. 227.

Den uppdelning av beskattningsrätten, som följer av nu angivna regler, är därför icke fullt tillfredsställande. Så till vida når man dock ett riktigt resultat, att en svensk delägare i tyska öppna handelsbolag och kommanditbolag beskattas i Tyskland (och endast i Tyskland) för sin andel i dessa bolags vinst; detta överensstämmer ju med både den tyska och den svenska lagstiftningens ståndpunkt, enligt vilken dylika bolag icke själva beskattas för sin vinst utan denna vinst beskattas hos delägarna. Den skillnaden föreligger dock mellan tysk och svensk rätt, att handelsbolag och kommanditbolag icke utgöra juridiska personer enligt tysk rätt, men väl enligt svensk rätt. Likaså är givetvis riktigt, att delägare i tyska aktiebolag, kommanditaktiebolag och tyska gruvföretag *icke* skola beskattas i Tyskland för dessa företags rörelsevinst; företagen beskattas ju själva för denna vinst i Tyskland och vad delägarna uppbära utgör för dem inkomst av kapital.

Däremot framstår såsom oegentligt, att en svensk delägare i tyskt bolag med begränsad ansvarighet eller i en tysk ekonomisk förening skall beskattas i Tyskland såsom för inkomst av rörelse för vad han därifrån uppbär på grund av sist berörda delägarskap. Bolaget ifråga liksom föreningen beskattas i Tyskland för sin inkomst av rörelse. Att sedan återigen beskatta delägarna i Tyskland såsom för inkomst av rörelse, är ju i hög grad ologiskt. Visserligen beskattas icke delägarna för mer än vad de utfå (alltså icke för en å dem belöpande andel i den verkliga vinsten), vilket ju förändrar beskattningens karaktär, men resultatet är dock principiellt felaktigt. Delägarnas inkomst är icke längre en inkomst av rörelse utan en inkomst av kapital och borde beskattas enligt för dylik inkomst gällande regler.

Det är å andra sidan givet, att nu berörda speciella regler endast gälla delägarskap i företag, vilka bedriva rörelse från fast driftställe i Tyskland. Delägarskap i juridiska personer, vilka icke idka sådan rörelse, hemfaller naturligtvis *icke* under nu berörda bestämmelser. Inkomsten å sådant delägarskap skall städse beskattas i inkomsttagarens hemviststat.

Med avseende å nu berörda bestämmelser i tyska avtalet må i övrigt åberopas, vad vederbörande departementschef härom på sin tid uttalade:[1]

[1] *Prop.* 1928: 249, sid. 29.

»I vad mån inkomster, uppburna från juridiska personer eller andra sammanslutningar, skola i beskattningshänseende behandlas såsom inkomster av rörelse eller såsom kapitalinkomster är en fråga, som vid skatteavtals ingående föranleder svårigheter, särskilt med avseende å de avtalslutande staternas olikartade civilrättsliga och finansrättsliga bestämmelser angående sådana personer och sammanslutningar. Innebörden av de bestämmelser, som därom givits i artikel 3 punkt (4) i avtalet och i punkt 8 av slutprotokollet, är, att till inkomster av kapital skola hänföras utdelningar å aktier, å lotter i svenska solidariska bankbolag och å delaktighetsbevis i tyska gruvföretag (Kuxe). Däremot skola inkomster, som åtnjutas från andra sammanslutningar, exempelvis handelsbolag, enkla bolag och ekonomiska föreningar, anses såsom inkomster av rörelse. Begreppet inkomst av rörelse avviker således här i någon mån från det i svensk rätt vedertagna. Att exempelvis inkomst av aktier, som ägas av ett handelsbolag, eller utdelning från en ekonomisk förening i avtalet behandlas såsom rörelseinkomst, överensstämmer ej med den svenska skattelagstiftningens begreppsbestämning men hindrar givetvis ej, att nämnda inkomst — i den mån enligt avtalet skatt härför skall i Sverige utgå — tages till beskattning här i riket under den i svensk lagstiftning för dylika inkomster använda inkomsttiteln, d. v. s. inkomst av kapital.»

Sammanfattningsvis kan anföras följande:

En svensk eller tysk medborgare, bosatt i Sverige, beskattas i Tyskland för sin inkomst å andelar i tyska öppna handelsbolag, kommanditbolag, bolag med begränsad ansvarighet samt ekonomiska föreningar, så som om hans inkomst härrörde från i Tyskland bedriven rörelse, dock allenast under förutsättning att sammanslutningen bedriver rörelse från fast driftställe i Tyskland.

En dylik medborgare, bosatt i Tyskland, får enligt avtalet beskattas i Sverige för sin inkomst å andelar i svenska handelsbolag, enkla bolag, kommanditbolag, gruvbolag och ekonomiska föreningar så som om hans inkomst härrörde från i Sverige bedriven rörelse, för så vitt sammanslutningen bedriver rörelse från fast driftställe i Sverige.

Avtalen med Finland (art. 5), Danmark (art. 5) och Norge (art. 5) innehålla en i sak likalydande huvudregel: Som inkomst av rörelse betraktas även inkomst genom delägarskap i rörelse *med undantag för* inkomst av aktier och liknande värdepapper. I vad angår begreppet »likartade värdepapper» lämnas en definition i slutprotokollen, p. 12, vilken definition ifråga om svenska

värdepapper numera endast är av intresse såvitt angår bevis å andelar i svenska ekonomiska föreningar.[1] Beträffande utländska värdepapper är definitionens innehåll, naturligt nog, olika avfattad i de olika avtalen. — För Finlands vidkommande förstås med likartade värdepapper allenast »andelar i andelslag», d. v. s. andelar i ekonomiska föreningar.[2] Det har om denna bestämmelse i det finska avtalet uttalats, att densamma innebär »en från praktisk synpunkt mera tillfredsställande gränsbestämning» än den som återfinnes i det tyska avtalet.[3] I verkligheten torde bestämmelsen i det finska avtalet vara ur svensk synpunkt tämligen otillfredsställande. Den finska rättens ställning ifråga om beskattningen av vissa sammanslutningar är nämligen den motsatta mot den som svensk rätt intagit. För uppkommen inkomst beskattas i Finland ej blott aktiebolag och andelslag utan även varje sammanslutning, 7 § 1) finska lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, och med sammanslutning förstås, förutom aktiebolag och andelslag, öppet, kommandit- och rederibolag, förening, inrättning och stiftelse, även sådan av två eller flera personer bildad sammanslutning för idkande av näring eller yrke eller för brukande eller innehavande av fastighet, därest den är avsedd att verka för de delaktiges samfällda räkning, 3 § finska förordningen angående inkomst- och förmögenhetsskatt. Enligt 24 § 3) nyssnämnda finska lag gäller å andra sidan, att såsom inkomst anses *icke* »vad delägare såsom dividend erhållit från öppet, kommandit- eller rederibolag eller med dem jämförlig sammanslutning». Med andra ord, endast sammanslutningen beskattas för inkomsten, icke delägarna.[4] Vid sådant förhållande borde i avtalet med Finland bestämmelsen om skattskyldighet för delägare i finsk rörelse hava begränsats till allenast vissa angivna finska sammanslutningar, i huvudsak motsvarande dem som avses i 53 § 2 mom. K.L. Då så icke skett betyder detta — bortsett från frågan om aktier och andelar i ekonomiska föreningar — att Sverige uppgivit sin beskattningsrätt ifråga om all inkomst från sammanslutningar av olika slag i Finland, vilka bedriva rörelse därstädes från fast driftställe, medan Finland avstått från beskattnings-

[1] Det norska avtalet talar ock *endast* om »andelar i svenska ekonomiska föreningar».
[2] Jfr PALMGREN, sid. 24.
[3] EKENBERG, i Sv.Sk.T. 1935, sid. 90, not 2.
[4] Jfr LINDBERG, sid. 265, 271.

rätten beträffande inkomst från svenska handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, partrederier och gruvbolag, som driva rörelse från fast driftställe i Sverige. — Beträffande Danmark är definitionen mera omfattande; i slutprot. uppräknas här, såvitt fråga är om Danmark, såsom undantag från huvudregeln, förutom aktier, »bevis å andelar, som innehavas av kommanditdelägare, intressenter, andelshavare eller andra begränsat ansvariga delägare i förvärvsverksamhet». Denna uppräkning ansluter nära till 2 § 5 a) i danska lagen om Indkomst- og Formueskatt til Staten, enligt vilket stadgande skattskyldighet åligger bl. a. kommanditaktiebolag och andra sammanslutningar, därest medlemmarna eller delägarna icke alla häfta solidariskt utan begränsning för sammanslutningens förpliktelser. Till denna sistnämnda grupp får alltså räknas den danska motsvarigheten till ekonomiska föreningar men icke ett »ansvarligt Intressentskab», enär i en sådan sammanslutning alla delägarna äro solidariskt ansvariga för sammanslutningens gäld. Man har alltså å danskt håll dragit en klar gräns i förevarande avseende: En delägare i ett företag, som är obegränsat ansvarig för dess förbindelser, skall vid avtalets tillämpning beskattas för inkomst av rörelse, då han uppbär inkomst från företaget, givetvis under förutsättning att företaget bedriver rörelse från fast driftställe. En delägare, som endast har begränsat ansvar för företagets förbindelser, beskattas däremot för sin inkomst därifrån såsom för inkomst av kapital. — Vad angår Norge, hänföres i avtalet till begreppet likartade värdepapper »bevis å andelar i norska bolag[1] med delad eller eljest begränsad ansvarighet, härunder ej inbegripna vanliga kommanditbolag». Trots avfattningen av den svenska texten lärer härmed böra avses även andelar i norska ekonomiska föreningar (samvirkelagene, foredlings-, salgs- og innkjøpslag i landbruket, samvirketiltak i handel, håndverk og industri) jämlikt § 10 b skattelov for byene (§ 15 b skattelov for landet). Andelar i kommanditbolag räknas ej hit, vilket överensstämmer med att dylikt bolag ej självt beskattas i Norge utan beskattningen drabbar, liksom i Sverige, enbart delägarna för deras andelar. Förhållandet är detsamma ifråga om norska handelsbolag, enär bolagsmännen i detta fall äro solidariskt an-

[1] Den norska texten har ordet »selskaper», som har en vidsträcktare innebörd än det i den svenska texten nyttjade ordet »bolag»; under »selskaper» inbegripas även ekonomiska föreningar.

svariga, § 15 (§ 20) nyssnämnda lag. Såsom intäkt av rörelse i Norge skall alltså beskattas inkomst av andelar i norska kommanditbolag och handelsbolag, vilka bedriva rörelse från fast driftställe i Norge, varemot svarar, att inkomst av andelar i dylika svenska bolag beskattas såsom intäkt av rörelse i Sverige, om fast driftställe finnes här i landet. Härjämte har i slutprot. p. 14 meddelats en specialregel rörande inkomst av luftfart i visst fall; se härom nedan. — Då i avtalet användes uttrycket »vanliga» kommanditbolag, synes detta uttryck hava valts för att utesluta det norska kommandit*aktie*bolaget, vilket — i motsats till kommanditbolaget — självständigt beskattas för sin rörelseinkomst.

I avtalen med de tre nordiska länderna har härutöver inryckts en särskild föreskrift av följande lydelse: »Därest på grund av ändring av bestämmelserna i någondera statens lagstiftning angående bolag eller andra sammanslutningar för företags drivande fråga uppkommer om innebörden av uttrycket 'likartade värdepapper', kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa särskild överenskommelse härutinnan.» Bestämmelsen är givetvis väl av behovet påkallad. Dock må ifrågasättas om densamma kommer att leda till någon verklig effekt; erfarenheterna av andra sådana bestämmelser i våra avtal är icke uppmuntrande.

Det nederländska avtalet innehåller i art. 5 § 4 den vanliga regeln om att inkomst av delägarskap i rörelse skall anses såsom inkomst av rörelse; undantaget från denna regel omfattar endast »inkomst av aktier eller liknande värdepapper». Intet försök har i detta avtal gjorts att klarlägga begreppet »likartade värdepapper». Emellertid skiljer man i Nederländerna, liksom annorstädes, mellan sådana sammanslutningar, som själva äro skattskyldiga, samt sådana, där endast delägarna äro skattskyldiga för sin andel i sammanslutningens vinst. Skattskyldighet för sammanslutningen såsom sådan föreligger enligt art. 2 Besluit op de Vennootschapsbelasting beträffande aktiebolag, kommanditaktiebolag, kooperativa föreningar, ömsesidiga försäkringsbolag, föreningar med rättslig handlingsförmåga m. fl. Däremot gäller enligt Besluit op de Inkomstenbelasting, art. 8, 3), att när en rörelse utövas för mer än en persons räkning, beskattas varje delägare för sin andel i vinsten; härunder torde bl. a. falla holländska enkla bolag (maatschap), handelsbolag (Vennootschap onder Firma) samt

kommanditbolag (Commanditaire Vennootschap). För samtliga dessa är utmärkande att delägarna eller vissa av dem äro obegränsat ansvariga för sammanslutningens förbindelser. Med »värdepapper» förstås vidare i nederländsk rätt sådana handlingar, vilkas innehav är nödvändigt för utövandet av de i dem utfästade rättigheterna;[1] dessa handlingar återigen synas sammanfalla med begreppet andelsbevis i sådana juridiska personer, vilka enligt det ovan sagda äro självständigt skattskyldiga, möjligen med undantag av föreningar.

Av det sagda skulle då följa att med »likartade värdepapper» skulle enligt nederländsk rätt förstås, förutom aktier, även andelsbevis i kooperativa föreningar, andra föreningar med rättslig handlingsförmåga och ömsesidiga försäkringsbolag. För Sveriges vidkommande skulle till »likartade värdepapper» räknas, förutom aktier, andelar i svenska ekonomiska föreningar. Härav följer då ytterligare, att en i Sverige bosatt person, som uppbär utdelning å andelar i nederländska kooperativa eller andra föreningar av nyssnämnt slag eller i ömsesidiga försäkringsbolag, *icke* skall skatta därför i Nederländerna såsom för inkomst av rörelse. Däremot skall en sådan person beskattas i Nederländerna för vad han uppbär å andelar i nederländska enkla bolag, handelsbolag och kommanditbolag, därest dessa bedriva rörelse från fast driftställe i Nederländerna. Här föreligger således full uniformitet mellan de nederländska och de svenska skattereglerna.

Art. 3 § 4 i det franska avtalet innehåller en något avvikande bestämmelse från vad eljest plägar vara fallet. Som inkomst av rörelse betraktas inkomst genom delägarskap i »företag i form av bolag eller förening», *med undantag för* inkomst av »aktier, andelsbevis och andra värdehandlingar»; ingen särskild definition har lämnats rörande innebörden av sistnämnda uttryck. Till en början talar alltså detta avtal icke om delägarskap i rörelse (företag) över huvud taget, utan endast om delägarskap i »bolag eller förening». Det må dock anmärkas, att den franska originaltexten allenast har ordet »société», i stället för den svenska översättningen »bolag eller förening». Emellertid skiljer man i Frankrike mellan »société», som är en sammanslutning med ekonomiskt syfte, samt »association», som närmast motsvarar våra svenska ideella föreningar. Den franska motsvarigheten till en svensk ekonomisk för-

[1] MOLENGRAAFF, sid. 39.

ening måste följaktligen i Frankrike ikläda sig formen av »société». Beträffande olika slag av bolag skiljer man vidare i Frankrike bl. a. mellan handelsbolag (société en nom collectif) vars alla delägare äro solidariskt ansvariga för bolagets förbindelser, kommanditbolag (société en commandite) med vissa delägare solidariskt ansvariga för bolagets förbindelser, aktiebolag (société anonyme), kommanditaktiebolag (société en commandite par actions) och bolag med begränsad ansvarighet (société à responsabilité limitée). Under begreppet »värdehandlingar» innefattas allenast aktier och obligationer ävensom »parts beneficiaires». Sistnämnda uttryck, vilket i avtalet återgivits med ordet »andelsbevis», betyder i verkligheten »stiftarandel», och är en värdehandling av annan karaktär än aktien men utfärdad vid ett aktiebolags stiftande.[1] I enlighet härmed gäller enligt avtalet, att den i Sverige bosatta innehavaren av franska aktier och stiftarandelar *icke* är skattskyldig i Frankrike såsom för inkomst av rörelse för vad han uppbär å dessa värdehandlingar. En här bosatt delägare i ett franskt handelsbolag eller kommanditbolag är däremot skattskyldig i Frankrike för sin inkomst från bolaget, därest bolaget drivit rörelse från fast driftställe i Frankrike. Sistberörda ståndpunkt var logiskt oangriplig, så länge sistnämnda bolag icke själva beskattades för sin inkomst i Frankrike, utan skatten härför endast drabbade delägarna.[2] Enligt den nya skattelagstiftning, som trätt i kraft med 1949 års ingång, kunna emellertid även ifrågavarande bolag själva få skatta för sin inkomst,[3] i vilken händelse delägarna icke beskattas därför.[4] Med hänsyn härtill synes en ändring utav avtalet påkallad i syfte att förhindra den ökade skattebelastning, som eljest nu kommer att inträda i sistnämnda fall. Det franska bolaget med begränsad ansvarighet är icke omnämnt i avtalet. Delägarskapet i ett dylikt företag får icke manifesteras genom aktier och behöver icke taga formen av »andelsbevis»; även om så är fallet, hava de icke karaktären av värdehandlingar.[5] Med hänsyn härtill (och med bortseende från att den svenska texten upptager det i den franska texten icke förekommande ordet »andelsbevis») torde resultatet bliva, att en i Sverige bosatt person, som uppbär inkomst

[1] Loi du 23 janvier 1929 sur les parts de fondateur émises par les sociétés, art. 1.
[2] Code Général des Impôts directs, art. 21. — Jfr FORMERY, I, sid. 169.
[3] Décret 1948, art. 93, III.
[4] Décret 1948, art. 63.
[5] GAIN och DELAISI, sid. 28.

på grund av delägarskap i ett franskt bolag med begränsad ansvarighet, skall beskattas för denna inkomst i Frankrike såsom för inkomst av där bedriven rörelse och detta i trots av att bolaget även skattar i Frankrike för sin inkomst av rörelse;[1] vederbörande blir däremot givetvis icke beskattad i Sverige för denna inkomst. — För Sveriges vidkommande måste under avtalet inbegripas, förutom aktier, även andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Avtalet med Ungern, art. 5, innehåller den vanliga föreskriften, att som inkomst av rörelse betraktas även inkomst genom delägarskap i företag, varefter följer en undantagsbestämmelse, som helt sammanfaller med motsvarande bestämmelse i tyska avtalet; undantaget gäller »inkomst av delaktighetsbevis i gruvföretag (Kuxe), aktier, andelsbevis och likartade värdepapper». Även här uppstår frågan, huru aktier i ungerska aktiebolag med begränsad ansvarighet skola bedömas; i saknad av varje uttalande i avtalet och då kännedom saknas om nuvarande bolagslagstiftning i Ungern, kan denna fråga icke bestämt besvaras. Sannolikheten talar dock för att om denna bolagsform fortfarande består, andelarna i dylikt bolag icke räknas till värdepapper.[2] För Sveriges del blir att till »likartade värdepapper» hänföra andelar i svenska ekonomiska föreningar. — Det förutsättes i detta avtal, slutprot. p. 11, att i förekommande fall särskild överenskommelse kan träffas rörande innebörden av uttrycket »likartade värdepapper».

Det isländska avtalet behandlar över huvud taget icke nu förevarande fråga.

Avtalet med Schweiz, art. 4 p. 4, hänför som vanligt till rörelse även delägarskap i företag; undantaget är här mera utförligt avfattat och gäller »delägarskap i form av aktier, andelar i ekonomiska föreningar och bolag med begränsad ansvarighet (Gesellschaften mit beschränkter Haftung), vinstandelsbevis (Genussscheinen), obligationer med rätt till andel i vinst (Obligationen mit Gewinnbeteiligung) och liknande värdepapper». I detta fall har således uttryckligen sagts ifrån, att andelar i bolag med begränsad ansvarighet *icke* äro att anse såsom sådant delägarskap i företag, som medför skattskyldighet för utdelningen i det land, där

[1] Code Général, art. 3, Décret 1948, art. 93.
[2] Jfr WENGLER, sid. 96 not 13.

bolagets rörelse bedrivits från fast driftställe. Denna bestämmelse innehåller alltså motsatt föreskrift mot den som meddelats i p. 8 slutprot. till tyska avtalet men överensstämmer därför ock med vad som är materiellt riktigt.[1] Såsom delägarskap i rörelse kommer därför för Schweiz' vidkommande endast ifråga delägarskap i handelsbolag (Kollektivgesellschaft) och kommanditbolag. En i Sverige bosatt delägare i sådana bolag skall alltså beskattas i Schweiz för sin inkomst från bolaget såsom för inkomst av rörelse i Schweiz, för så vitt bolaget därstädes drivit rörelse från fast driftställe, vilket överensstämmer med att dessa bolag icke beskattas i Schweiz utan skatten uttages av delägarna.[2] I övrigt skall icke delägarskap i schweiziska juridiska personer betraktas såsom delägarskap i rörelse.

De amerikanska och brittiska avtalen sakna varje direkt bestämmelse rörande delägarskap i rörelse. Det bör emellertid observeras, att de anglosachsiska länderna icke äga den rikhaltiga flora av juridiska personer, som utmärker de kontinentala staterna i Europa. Man kan i stort sett säga, att Förenta Staterna och Storbritannien endast känna två huvudformer av rörelseidkande sammanslutningar, nämligen partnership, som närmast motsvarar våra svenska enkla bolag, handelsbolag eller kommanditbolag (limited partnerships), samt companies, motsvarande våra aktiebolag.[3] I förevarande sammanhang äro tydligtvis endast partnerships av intresse; innehavet av aktier eller andra delar i amerikanska eller brittiska aktiebolag kan aldrig betraktas såsom likställt med självständig rörelseutövning i någon av dessa stater, lika litet som en aktieägare kan beskattas i Sverige såsom rörelseidkare. Ett partnership utgör icke en juridisk person enligt engelsk rätt, men väl enligt skotsk rättsuppfattning; enligt amerikansk rättsuppfattning utgör ett partnership icke en juridisk person.[4] Beskattningen av delägarna i ett partnership sker efter något olika grunder i de två anglosachsiska länderna. I Förenta Staterna uträknas nettoinkomsten för ett partnership, varefter denna nettoinkomst fördelas å delägarna, vilka var för sig beskattas därför.[5] I Storbritannien påföres ett partnership skatten för sin

[1] Jfr Botschaft $^{19}/_{10}$1948, sid. 11.
[2] Jfr BLUMENSTEIN, sid. 28.
[3] Jfr beträffande Förenta Staterna SKAR och PALMER, sid. 290, 308, HOAGLAND. sid. 26, 32, beträffande Storbritannien TOPHAM, sid. 46, 8, och BALFOUR, sid. 3.
[4] STRAHAN, sid. 6, SPENCER, sid. 395.
[5] I.R.C. sec. 181—183.

inkomst, men denna skatt uppdelas sedan å delägarna.[1] Amerikanska avtalet innehåller nu i prot. p. 1 (b) en föreskrift om att uttrycket »företag» i avtalet skall inbegripa även partnership.[2] Då vidare ett företag i den ena staten beskattas i den andra staten för vinst från där beläget fast driftställe (art. II), skall alltså ett partnership i Förenta Staterna, som bedriver rörelse i Sverige från fast driftställe, här bliva föremål för beskattning för denna inkomst. Huruvida Sverige skall påföra skatten å ett partnership såsom sådant eller å delägarna, är icke utsagt i avtalet; då ett partnership icke torde kunna betraktas såsom en utländsk juridisk person synes emellertid annan utväg icke stå till buds än att här beskatta varje delägare för hans andel i vinsten. På samma sätt måste förhållandet bedömas, om ett svenskt enkelt bolag, handelsbolag etc. bedriver rörelse från fast driftställe i Förenta Staterna. En i Sverige bosatt person, som är delägare i ett partnership, som driver rörelse från fast driftställe i Förenta Staterna, skall där (men icke i Sverige) skatta för sin inkomst från detta partnership; en i Förenta Staterna bosatt delägare i ett svenskt enkelt bolag etc., som här bedriver rörelse från fast driftställe, skall beskattas i Sverige (icke i Förenta Staterna) för sin inkomst från bolaget.

Vad sålunda sagts gäller, mutatis mutandis, även enligt det brittiska avtalet. Med »företag» förestås nämligen i detta avtal ett rörelseidkande företag, som bedrives av en »person», bosatt i endera staten; uttrycket »person» inbegriper återigen »varje sammanslutning av personer, vare sig denna utgör en juridisk person eller icke», art. II 1) d).

Från nu berörda regler har emellertid i allmänhet undantag gjorts för det fall, att fråga är om inkomst av sjöfart eller luftfart. I detta fall skall, på sätt närmare angives under § 5 nedan, inkomsten beskattas, icke där rörelsen utövas från fast driftställe utan där företagets ledning eller verkliga ledning har sitt säte eller där fartygen äro inregistrerade. Detta betyder alltså, att delägare i dylik rörelse, vilka själva skola skatta för rörelseinkomsten, skola tagas till beskattning i den stat, där ledningen har sitt säte etc. Från denna undantagsregel göres emellertid ett nytt

[1] I.T.A., 1918, sec. 20, och rule 10 of Cases I och II i Schedule D. — Jfr NEWPORT, sid. 223.

[2] I den svenska texten har ordet partnership översatts med »kompanjonskap», vilket icke direkt underlättar tolkningen av avtalet.

undantag i norska avtalet, slutprot. p. 14: Där luftfart utövas av ett konsortium med delägare från båda staterna, skall, om konsortiet icke är en juridisk person, inkomsten av verksamheten beskattas allenast hos delägarna samt i vardera staten endast till den del inkomsten belöper på delägare i den staten.

Bestämmelsen gäller till en början endast delägarskap i luftfart, icke delägarskap i sjöfart. Ordet »konsortium» i den norska texten motsvarar närmast begreppet sammanslutning och vad som åsyftas torde vara sådana sammanslutningar, där delägarna och icke sammanslutningen beskattas för rörelseinkomsten jämlikt § 15 skattelov for byene (§ 20 skattelov for landet). I så fall skall enligt åberopade avtalsbestämmelse ifråga om inkomst av luftfart envar av delägarna beskattas för sin andel i inkomsten; detta är emellertid intet nytt utan endast vad därförutan skolat gälla enligt förut angivna avtalsregler. Det nya i slutprot. p. 14 är föreskriften, att inkomsten ifråga skall beskattas i »vardera staten endast till den del inkomsten belöper på delägare i den staten». Här blir närmast frågan om vad som skall förstås med »delägare i den staten». Det måste härvidlag till en början vara fråga om delägare, som är svensk eller norsk medborgare eller svensk eller norsk juridisk person, enär ju avtalet endast gäller dessa medborgare och juridiska personer. Härutöver kan föreskriften icke rimligen åsyfta annat än att i förevarande fall skall den allmänna principen i art. 3 bliva tillämplig, d. v. s. inkomsten skall i första hand beskattas i den stat, där delägaren är bosatt.

De avtalsbestämmelser, varför ovan redogjorts, avse, såsom förut framhållits, att reglera de fall, då en eller båda av de avtalsslutande staterna beskatta inkomst av rörelse, icke hos den sammanslutning, som utövar rörelsen, utan hos delägarna i sammanslutningen. Härvid har man som utgångspunkt genomgående haft regeln, att delägarskap i rörelse (»företag») beskattas såsom rörelse; därefter har man i allmänhet från denna regels tillämpning undantagit de fall av delägarskap, som icke medföra skyldighet för delägarna att skatta för rörelseinkomsten såsom sådan. De tyska och franska avtalen avvika dock härifrån, enär enligt dessa avtal delägarna i större eller mindre utsträckning beskattas för sin utdelning såsom om denna utgjorde inkomst av rörelse, oaktat sammanslutningen själv beskattas för rörelseinkomsten.

Då man i de svenska tillämpningskungörelserna sökt återgiva reglerna ifråga, hava givetvis kungörelserna rörande avtalen med Tyskland och Frankrike å nyss anförda skäl måst erhålla en speciell avfattning; man kan icke i dessa kungörelser enbart följa regeln om skattskyldighet för delägare i rörelse, efter som avtalen icke göra det. Emellertid hava även övriga tillämpningskungörelser avfattats med bortseende helt och hållet från nyssberörda avtalsenliga regel, i det man i stället sökt att — med större eller mindre framgång — utbyta regeln ifråga mot ett angivande i allmänna ordalag av vissa juridiska personer, vilkas delägare skulle själva skatta för den juridiska personens inkomst av rörelse. Härtill har sedan fogats en uppräkning av andra slag av juridiska personer, beträffande vilka delägarskapet icke medförde skyldighet för delägarna att skatta för inkomst av den juridiska personens rörelse (men väl för erhållen utdelning, vilken dock utgör inkomst av kapital). Häremot må alltjämt anmärkas, att det icke är tillfredsställande, när en i avtalen given regel utbytes mot en annan i tillämpningskungörelserna; en dylik omformulering kan lätt medföra även sakliga avvikelser av icke avsedd art. Härjämte förutsätter en dylik omformulering även kännedom om ifrågakommande utländska sammanslutningar och reglerna för beskattning av dessa eller deras delägare i den främmande staten; skulle häri brista, kan resultatet av omformuleringen leda till än större avvikelser från avtalsbestämmelsernas innehåll. Slutligen må anmärkas, att den som läser tillämpningskungörelsernas innehåll i nu förevarande avseende utan att känna till avtalstexten torde sakna varje möjlighet att förstå meningen med kungörelsernas bestämmelser. Man har i vissa fall närmast känslan av att stå inför en sinnrikt upplagd gissningstävlan, där det gäller att söka förstå, vilken tanke som egentligen ligger bakom kungörelsernas avfattning. Dessvärre kvarstår denna känsla av oklarhet i en del fall även vid en jämförelse med avtalstexterna.

Bestämmelserna i tillämpningskungörelserna fördela sig i två grupper. Den ena, som städse återfinnes i 1 § 1 mom., avser beskattningen i Sverige av här bosatt person, vilken uppbär inkomst från den andra avtalsslutande staten; här angives emellertid endast de inkomster, beträffande vilka vederbörande är *frikallad* från skattskyldighet i Sverige. Den andra gruppen, som i regel återfinnes i 3 § 1 mom. i kungörelsen (stundom i 2 § 1 mom.),

avser beskattningen i Sverige av person, som är bosatt i den andra avtalsslutande staten men som uppbär inkomst från Sverige; även här angivas dock endast de inkomster, för vilka vederbörande är *frikallad* från skattskyldighet i Sverige. — Det sagda gäller dock ej kungörelsen rörande det brittiska avtalet.

En jämförelse mellan innehållet i avtalen och de rörande desamma utfärdade kungörelserna giver följande resultat.

**I. Inkomsttagaren är bosatt i Sverige.**

Enligt flertalet avtal gäller härvidlag, att inkomst av delägarskap i rörelse (företag) skall beskattas i den andra avtalsslutande staten, om rörelsen bedrives därstädes från fast driftställe. — Det franska avtalet talar dock i stället om »delägarskap i företag i form av bolag eller förening» och det amerikanska och det brittiska avtalet innehålla icke någon direkt avtalsbestämmelse för detta fall. Härjämte hava i vissa avtal givits en del indirekta bestämningar rörande innebörden av begreppet »delägarskap», för vilka bestämningar ovan redogjorts.

De olika avtalsbestämmelserna hava i tillämpningskungörelserna rörande nedan angivna stater översatts på följande sätt:

*Tyskland.* Vederbörande är frikallad från skattskyldighet i Sverige för:

a) Utdelning från tyskt bolag med begränsad ansvarighet. Denna föreskrift står i överensstämmelse med avtalet, slutprot. p. 8, sista stycket. Emellertid har man i kungörelsen icke upptagit det i avtalet gjorda förbehållet, att inkomst å andelar i dylika bolag skall beskattas i Tyskland och följaktligen frias från beskattning i Sverige *allenast* om bolaget driver rörelse från fast driftställe i Tyskland. Man stadgar således i kungörelsen en skattefrihet i Sverige, som går längre än vad som följer utav avtalet.

b) Inkomst av andelar i annat tyskt bolag än i a) sägs, i tysk förening eller i annan tysk juridisk person; dock gäller frikallelsen ej utdelningar å aktier i tyskt bolag eller å andelar i tyskt gruvföretag (Kuxe) eller å andra sådana andelar i tyska företag, beträffande vilka urkunder utfärdats, vilkas innehav utgör en förutsättning för utövandet av de i dem utfästade rättigheterna.

Som synes finnes i detta fall på viktiga punkter icke någon som helst överensstämmelse mellan avtalets innehåll och kungörelsens. Enligt avtalet skall bl. a. inkomst av delägarskap i tyskt öppet

handelsbolag och tyskt kommanditbolag beskattas i Tyskland, även då delägaren är bosatt i Sverige. Enligt kungörelsen frikallas emellertid en delägare i sådant bolag *icke* från skattskyldighet i Sverige, efter som han icke är delägare i någon tysk juridisk person. Följaktligen leder kungörelsen, i direkt strid med avtalet, till att i Sverige bosatt delägare i dylika handelsbolag och kommanditbolag beskattas *både* i Tyskland och Sverige för sin inkomst av delägarskapet. Det må dock anmärkas, att vid taxeringen torde man i fall av denna art hava bortsett från kungörelsens innehåll och i stället följt avtalet; följaktligen har man genom att underlåta tillämpa den »vägledande» kungörelsen nått ett enligt avtalet riktigt resultat samt undvikit dubbelbeskattningen.

Å andra sidan leder kungörelsen därtill, att från beskattning i Sverige frikallas all inkomst å andelar i tyska juridiska personer — visserligen med de viktiga undantag, som ovan angivits — alldeles oberoende av, om de juridiska personerna utöva rörelse i Tyskland och likaledes oberoende av om den eventuella rörelsen utövas från fast driftställe i Tyskland. Även här har man således helt tappat kontakten med avtalets innehåll samt stadgat en skattefrihet i Sverige, vilken saknar stöd i avtalet och som leder till att inkomst av nu ifrågavarande slag varken beskattas i Tyskland eller i Sverige.

*Finland.* Vederbörande är frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av andelar i finskt bolag eller i annan finsk juridisk person, som bedriver rörelse, dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i finskt bolag eller å andelar i finskt andelslag.

Kungörelsen har således begränsat skattefriheten till inkomst av andelar i finsk juridisk person, som bedriver rörelse. Beträffande annat delägarskap i rörelse i Finland gäller emellertid icke skattebefrielsen. En i Sverige bosatt delägare i en finsk sammanslutning, som icke är juridisk person, kommer alltså enligt kungörelsen att beskattas i Sverige för sin inkomst därifrån och detta i trots av att sammanslutningen beskattas för samma inkomst i Finland (jämför ovan). Följaktligen inträder här en i avtalet icke avsedd dubbelbeskattning, som endast kan undanröjas efter framställning till Kungl. Maj:t enligt 13 § i kungörelsen. — Å andra sidan har skattebefrielsen i detta fall begränsats till andelar i finsk juridisk person, »som bedriver rörelse»; detta är ju onekligen ett framsteg i förhållande till kungörelsen rörande

det tyska avtalet. Det kräves dock icke, änskönt så är fallet enligt avtalet, att det skall vara fråga om rörelse, som bedrives från fast driftställe i Finland; frikallelsen inträder alltså även, om den finska juridiska personen bedriver rörelse i Sverige. Dessutom omfattar frikallelsen all inkomst från en finsk juridisk person, som bedriver rörelse, d. v. s. även annan inkomst än som härrör från rörelsen; även detta är en skattebefrielse, som går längre än avtalets innehåll giver vid handen.

*Danmark.* Vederbörande är frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av andelar i danskt bolag eller i annan dansk juridisk person, som bedriver rörelse; dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i bolag eller å andelar, som innehavas av kommanditdelägare, intressenter, andelshavare eller andra delägare, för vilka full personlig ansvarighet icke föreligger.

Den sist angivna begränsningen har sin motsvarighet i p. 12 i slutprot. till avtalet. Det anmärkes, att den obegränsat ansvarige delägaren i ett danskt kommanditbolag således är fri från skattskyldighet i Sverige enligt huvudregeln; det är blott beträffande kommanditdelägarna, som denna regel icke är tillämplig. I övrigt sträcker sig skattebefrielsen även enligt denna kungörelse längre än avtalet föranleder till; se härom vad ovan anförts under Finland.

*Norge.* Vederbörande är frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av andelar i norskt bolag eller i annan norsk juridisk person, som bedriver rörelse, dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier eller å andelar i bolag med delad eller eljest begränsad ansvarighet; till bolag av sistnämnda slag hänföras dock icke »vanliga» kommanditbolag, anv. till 1 §, vilka alltså följa huvudregeln.

Begränsningarna i kungörelsen äga sin motsvarighet i p. 12 i slutprot. till avtalet. I övrigt sträcker sig skattebefrielsen även enligt denna kungörelse längre än avtalet föranleder till; se härom vad ovan anförts under Finland.

*Nederländerna.* Vederbörande är frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av andelar i nederländskt bolag eller annan nederländsk juridisk person, som bedriver rörelse, därest företagets verkliga ledning utövas i Nederländerna; dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i nederländska aktiebolag eller liknande värdepapper.

Här föreligger ånyo en sammanblandning av två olika begrepp, nämligen frågan om de juridiska personer, varå avtalet är tillämpligt och var dessa hava sitt hemvist, samt frågan, vilken inkomst, som skall beskattas i endera staten. Enligt avtalet skall i Nederländerna beskattas inkomst av delägarskap i rörelse, som bedrives från fast driftställe i Nederländerna; huruvida delägarskapet avser en rörelse, vars verkliga ledning utövas i Nederländerna eller icke, är härvidlag likgiltigt. Jämlikt kungörelsen borde däremot de svenska beskattningsmyndigheterna undersöka, huruvida inkomsten hänför sig till delägarskap i sådan juridisk person, vars verkliga ledning utövas i Nederländerna — men däremot lämna åsido, huruvida rörelsen bedrives från fast driftställe i Nederländerna eller icke. Kungörelsen torde dock aldrig hava tillämpats på det egendomliga sätt, som dess avfattning föreskriver, och detta redan å den grund, att i vart fall beskattningsnämnderna icke kunna avgöra (den i och för sig irrelevanta) frågan, var den i Sverige icke skattskyldige juridiska personen har sin verkliga ledning. Skattebefrielsen enligt kungörelsen går i övrigt längre än enligt avtalet på samma sätt som enligt kungörelsen rörande det finska avtalet.

*Frankrike.* Vederbörande är frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av andelar i franskt bolag eller i annan fransk juridisk person, som bedrivit rörelse; dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i bolag, »andelsbevis» (stiftarandelar) eller likartade värdepapper.

Enligt kungörelsen gäller frikallelsen så snart den franska juridiska personen bedrivit rörelse, likgiltigt var detta skett; något krav å att rörelsen skall hava bedrivits från fast driftställe i Frankrike uppställes sålunda icke, ehuru detta enligt avtalet är förutsättningen för skattebefrielsen. — Kungörelsen nämner icke särskilt inkomst av franska föreningar, vilket så till vida är riktigt, som motsvarigheten till våra svenska ekonomiska föreningar i Frankrike erhålla formen av bolag (sociétés).

*Ungern.* Vederbörande är frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av andelar i ungerskt bolag eller i annan ungersk juridisk person, som driver rörelse; dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i bolag, delaktighetsbevis i gruvföretag, andelsbevis eller likartade värdepapper.

Som vanligt är skattebefrielsen enligt kungörelsen vidsträckta-

re än enligt avtalet, enär begränsningen till rörelse, utövad från fast driftställe i Ungern, icke medtagits; se härom vad ovan anförts under Finland.

*Amerikas Förenta Stater.* Vederbörande är frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av andelar i bolag, hemmahörande i Förenta Staterna, eller av annan därstädes hemmahörande juridisk person, som bedrivit rörelse, dock att frikallelsen icke avser utdelningar å aktier eller likartade värdepapper.

Här föreligger samma felaktiga formulering som i kungörelsen rörande det tyska avtalet, enär förevarande kungörelse anknyter till begreppet »juridisk person», hemmahörande i Förenta Staterna. I sin nuvarande formulering är bestämmelsen tillsynes meningslös, ty andelar i amerikanska juridiska personer få ju regelrätt karaktären av aktier eller »likartade värdepapper». Vad som enligt avtalet borde vara skattefritt i Sverige är däremot inkomst av andelar i partnerships, hemmahörande i Förenta Staterna, under förutsättning att de därstädes bedriva rörelse från fast driftställe. Då intet stadgande om skattefrihet för detta fall förefinnes, blir resultatet, att inkomst av dylikt delägarskap i rörelse skall enligt kungörelsen beskattas i Sverige, i trots av att inkomsten enligt avtalet beskattas i Förenta Staterna. Uppkommande dubbelbeskattning får då undanröjas i den ordning, 10 § i kungörelsen angiver.

*Schweiz.* I kungörelsen rörande avtalet med Schweiz har man, i motsats till vad förhållandet är i övriga tillämpningskungörelser, underlåtit att söka omskriva avtalets innehåll. I stället har man i kungörelsens anvisningar — liksom i avtalet — endast angivit, att »lika med rörelse behandlas även delägarskap i företag», dock med de i avtalet angivna undantagen. I detta fall föreligger alltså för första gången överensstämmelse mellan kungörelsen och avtalet.

*Storbritannien.* Tillämpningskungörelsen med därtill hörande anvisningar innehåller intet uttalande i frågan. Det blir således avtalet, som direkt får tillämpas även i detta fall.

**II. Inkomsttagaren är bosatt i den andra avtalsslutande staten.**

I full motsvarighet till vad som anförts under I gäller enligt flertalet avtal, att inkomst av delägarskap i rörelse, som bedrives i Sverige från härstädes beläget fast driftställe, skall beskattas

här i landet. — Det franska avtalets särskilda formulering återgår givetvis även i detta fall och det amerikanska avtalet innehåller icke någon uttrycklig regel i frågan.

Tillämpningskungörelserna äro i detta fall avfattade något annorlunda än i de under I avsedda fallen och äro i stor utsträckning likalydande. Kungörelsen rörande tyska, finska, danska, norska, nederländska, franska, ungerska och amerikanska avtalen innehålla i huvudsak följande formulering rörande den inkomst, som är frikallad från skattskyldighet i Sverige. Så är fallet beträffande inkomst av annat slags rörelse än sjöfart eller luftfart eller skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse, i den mån inkomsten icke åtnjutits från i Sverige befintligt fast driftställe.[1]

Att sjöfart och luftfart undantages i nu anförda stadgande beror naturligen därå, att i kungörelserna meddelats en särskild föreskrift härom, jämför nedan under § 5.

I övrigt innebär det sagda, så vitt nu är ifråga, att om delägaren åtnjutit inkomst från fast driftställe i Sverige, skall delägaren beskattas därför här i riket. Här är givetvis endast fråga om delägarskap i handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, partrederier och gruvbolag. Regeln ifråga gäller även enligt kungörelsen rörande franska avtalet. Nu angivna föreskrift i kungörelserna leder till samma resultat som avtalen.

Anmärkas må emellertid att enligt kungörelserna rörande tyska och franska avtalen är vederbörande skattskyldig i Sverige för all inkomst å andelar i svenska ekonomiska föreningar, efter som denna inkomst ej är uppräknad i 3 § bland de inkomstslag, som här äro frikallade från skatt. Detta överensstämmer delvis med innehållet i nu berörda avtal, men skattskyldigheten sträcker sig längre än vad avtalens innehåll föranleder till. Enligt avtalen skulle skattskyldighet i Sverige endast inträda ifråga om utdelning å andelar i sådana svenska ekonomiska föreningar, vilka härstädes driva rörelse från fast driftställe. Enligt kungörelserna däremot beskattas all inkomst från ekonomiska föreningar, vadan alltså dubbelbeskattning kan tänkas inträda i vissa fall. Givetvis kan dock i Sverige endast ifrågakomma skattskyldighet till stat-

[1] Kungörelsen rörande det ungerska avtalet omförmäler dock — liksom avtalet — icke inkomst av sjöfart.

lig inkomstskatt; jämför 53 § K.L. och 6 § F.S.I. — Se i övrigt kap. 10 nedan.

## § 5. Inkomst av sjöfart och luftfart.

Beskattningen i olika länder av inkomst av sjöfart var ett av de förhållanden, som kanske tidigast framkallade större intresse för dubbelbeskattningens problem. Vissa stater utnyttjade nämligen, i sin jakt efter inkomstkällor, även utländska rederiföretag, vilkas fartyg anlöpte statens hamnar, i det att man beskattade rederiet för viss del av dess inkomst — en tendens, som tyvärr på nytt gjort sig gällande i en del utomeuropeiska stater. De avtal till undvikande av dubbelbeskattning av inkomst av sjöfart, som å denna grund ingingos, hava sedermera i regel utvidgats att avse även luftfart. Samtliga fullständiga svenska avtal, med undantag för avtalet med Island, innehålla jämväl bestämmelser till undvikande av dubbelbeskattning av inkomst av sjöfart och luftfart. Härjämte har Sverige träffat vissa specialavtal, som endast gälla inkomst av sjöfart, nämligen med Belgien, Canada, Grekland och Irland. Med Argentina har även ett specialavtal ingåtts, vilket emellertid gäller inkomst av såväl sjöfart som luftfart. Dessa specialavtal behandlas för sig i det följande.

Det är två olika vägar på vilka man sökt undvika dubbelbeskattningen i nu förevarande fall. Dessa två vägar återfinnas för övrigt i Förenade Nationernas modellförslag, som innehåller två alternativ. Enligt det ena alternativet anses inkomsten böra beskattas allenast i det land, där fartyget eller luftfartyget är inregistrerat, enligt det andra alternativet återigen anses inkomsten böra beskattas i det land, där företaget ifråga har sitt skatterättsliga hemvist.[1] I avtalen förekomma härutöver även vissa särbestämmelser, anknytande till fartygens eller luftfartygens nationalitet.

Innan redogörelse lämnas för de svenska dubbelbeskattningsavtalens innehåll, må erinras om följande i Sverige gällande bestämmelser. Fartyg skall anses såsom svenskt, när det antingen till minst $^2/_3$ äges av svenska undersåtar eller ock tillhör ett aktiebolag, vars styrelse har sitt säte här i riket och består av aktieägare,

[1] Mexico-London draft, sid. 60—61.

som äro svenska undersåtar. Över alla svenska fartyg, vilka äro avsedda att nyttjas till handelssjöfart eller resandes fortskaffande och äga en dräktighet av 20 registerton eller däröver, skall föras ett särskilt register, fartygsregistret. Fartygs ägare skall bestämma den ort inom riket, som skall vara fartygets hemort, samt skall därom göra viss anmälan; i annat fall anses fartyget hava samma hemort som ägaren (Sjölagen 1, 2 och 4 §§). Enligt 57 § 2 mom. K.L. skall inkomst av rederirörelse beskattas i den kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits (varmed främst torde förstås den ort, där huvudkontoret är beläget)[1] eller, om fast driftställe saknas, i den skattskyldiges hemortskommun; i sista hand, om nämligen den skattskyldige saknar hemortskommun, taxeras inkomsten i den kommun, där fartyget har sin hemort.[2] — Beträffande luftfartyg gäller, att detsamma har svensk nationalitet, när det är infört i offentligt svenskt luftfartygsregister och försetts med märke, som är föreskrivet för sådant fartyg. Luftfartyg kan registreras här i riket endast om det har svensk ägare. Luftfartyg må icke registreras här i riket, om det har en annan stats nationalitet (K. F. den 26 maj 1922 om luftfart, 4 och 6 §§). Inga särskilda bestämmelser finnas angående beskattning av inkomst av luftfart,[3] utan denna beskattning sker enligt vanliga regler, d. v. s. i varje kommun, där rörelsen utövats från fast driftställe. Vad angår beskattning av sjöfart och luftfart, som från utlandet utsträckes till svenskt territorium, finnes icke någon bestämmelse i de svenska skattelagarna, ej heller har frågan behandlats i doktrinen.[4] Enligt stadgad praxis hos beskattningsnämnderna beskattas emellertid icke härstädes ett utländskt rederi, vars fartyg anlöpa svenska hamnar för emottagande eller avlämnande av passagerare eller varor, för sin härigenom förvärvade inkomst, med mindre rederiet har ett fast driftställe i Sverige. Finnes där-

[1] *Prop.* 1927: 102, sid. 477.
[2] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 62.
[3] I motioner vid 1927 och 1928 års riksdagar yrkades att bestämmelser skulle meddelas angående fördelning av lufttrafikföretags inkomster mellan olika kommuner. Vederbörande utskott fann emellertid några sådana stadganden ej för det dåvarande erforderliga, enär det »ännu torde dröja avsevärd tid innan lufttrafiken i vårt land vinner sådan utveckling, att frågan om dess beskattning blir aktuell». (Särskilda utskottet vid 1928 års riksdag, utlåtande nr 1, sid. 76.)
[4] DAVIDSON, Kommentar till bevillningsförordningen, Upsala 1889, sid. 102, har dock ett uttalande i frågan: »Utländska rederier, som driva fraktfart mellan svenska hamnar, böra taxeras i Sverige för inkomsten av denna rörelse. Tvivelaktigare kan vara, om dylika rederiers inkomst av fraktfart mellan svenska och utländska hamnar skola härstädes beskattas.»

emot sådant driftställe härstädes, torde däråt uppkommen vinst beskattas här i riket.[1]

Ifråga om inkomst av sjöfart och luftfart gives i åtskilliga av de svenska dubbelbeskattningsavtalen en tämligen kortfattad regel av innebörd, att sådan inkomst skall beskattas allenast i den stat, där företagets *verkliga* ledning har sitt säte. Så är fallet enligt finska avtalet (art. 6), danska avtalet (art. 6), norska avtalet (art. 6) och ungerska avtalet (art. 6; i detta avtal nämnes dock endast luftfart, icke sjöfart). Enligt dessa avtal är alltså avgörande, icke var ledningen formellt (stadgeenligt) har sitt säte, utan i vilken stat ledningen faktiskt utövas. I slutprot. p. 14 till det norska avtalet finnes härjämte en specialbestämmelse för det fall, då luftfart utövas av konsortium med delägare från både Sverige och Norge. Om detta konsortium icke är en juridisk person skall enligt angivna bestämmelse inkomsten beskattas allenast hos delägarna samt i vardera staten endast till den del inkomsten belöper på delägare i den staten. Med avseende härå hänvisas till § 4 ovan.

Tyska avtalet (art. 4) och schweiziska avtalet (art. 4 p. 5) föreskriva däremot, att inkomsten skall beskattas allenast i den stat, där företagets »ledning» har sitt säte; i dessa avtal bortser man alltså från den verkliga ledningen och låter det avgörande uteslutande vara, i vilken stat företagets formella ledning har sitt säte.

Det nederländska avtalet, art. 6, angives uttryckligen avse *internationell* sjöfart eller luftfart; att så är fallet även enligt övriga avtal ligger i sakens natur. Beskattningsregeln är densamma som i de först nämnda avtalen, i det att inkomsten beskattas allenast i den stat, där platsen för den verkliga ledningen är belägen; dock gäller denna regel endast under förutsättning att fartygen eller luftfartygen äro av denna stats nationalitet. Denna begränsning har tydligtvis skett i syfte att förebygga, att rörelsen skulle bedrivas i en stat med fartyg eller luftfartyg av dess

[1] Jämför den från Sverige överlämnade noten i samband med avtalet med Storbritannien den 19 december 1924 angående beskattning av rederirörelse. Däri anförde svenske ministern bl. a.: »Beträffande i Sverige ej bosatt utlännings skattskyldighet för inkomst av näringsutövning har i de svenska skattelagarna uttryckligen fastslagits den principen, att endast i riket bedriven näring här är underkastad beskattning. Med hänsyn till denna princip har, såvitt känt är, skatt icke i något fall påförts i Sverige ej bosatt utlänning för inkomst av rederirörelse.»

nationalitet, medan den verkliga ledningen förlades till en närgränsande stat i syfte att ernå skattelindring.

Avtalet med Frankrike, art. 5, innehåller den vanliga föreskriften om att ifrågavarande inkomst skall beskattas allenast i den stat, inom vars område företagets verkliga ledning har sitt säte; såsom förutsättning för regelns tillämplighet uppställes dock, i nära anslutning till det nederländska avtalet, att fartygen »föra denna stats flagga eller luftfartygen hava dess nationalitet». Är så icke fallet, skall inkomsten enligt prot. p. 5 beskattas i den stat eller de stater, varest rörelsen utövas från fast driftställe. — En särskild bestämmelse har meddelats i prot. p. 5, varigenom företag, vilkas verkliga ledning utövas i Sverige och vilkas fartyg föra svensk flagg eller vilkas luftfartyg äro av svensk nationalitet, befrias från den franska kommunala näringsskatten (la contribution des patentes) då de mottaga eller avlämna resande eller gods å franskt område.[1] Denna befrielse — som gäller både näringsskatten och annan skatt, som kan sättas i dess ställe — inträder under förutsättning att företagen *icke* hava agentur eller filial i Frankrike; däremot gäller befrielsen även om företagen använda »mellanhand» för att erhålla frakter eller försälja biljetter. — I sista stycket av prot. p. 5 tillförsäkras franska företag under motsvarande förutsättningar befrielse från »motsvarande svenska skatt» (någon sådan finnes dock icke) eller varje annan skatt, som kan komma att sättas i dess ställe.

Det isländska avtalet saknar varje bestämmelse i förevarande avseende.

Avtalet med Storbritannien, art. VI, ansluter sig nära till den först nämnda gruppen av avtal, enär inkomsten ifråga beskattas allenast i den stat, där den person är bosatt, som utövar rörelsen. Ifråga om juridiska personer blir emellertid detta i regel den ort, där den *verkliga* ledningen utövas; jämför art. II 1) f) samt kap. 3 ovan.

Det amerikanska avtalet, art. IV, följer, i motsats mot övriga avtal, principen att låta inregistreringen vara avgörande för beskattningsrätten.[2] Om företaget ifråga utövar sin verksamhet medelst fartyg eller luftfartyg, som äro registrerade i den stat,

[1] Jfr Forssius, sid. 129.
[2] I sitt avtal med Förenta Staterna har även Storbritannien accepterat denna ståndpunkt, men icke i övriga avtal, se Koch, sid. 67, 154.

varest företaget är hemmahörande, skall inkomsten beskattas allenast i denna stat. Äro fartygen eller luftfartygen icke registrerade i den stat, varest företaget är hemmahörande, beskattas inkomsten i den eller de stater, varest rörelsen bedrivits från fast driftställe.

Nu ifrågavarande avtalsbestämmelser innebära samtliga ett undantag från den eljest gällande regeln, att inkomst av rörelse beskattas i den eller de stater, där rörelsen utövas från fast driftställe. Ifråga om sjöfart och luftfart beskattas i stället hela inkomsten i princip allenast i en av staterna — d. v. s. den där företaget har sin ledning etc. — oberoende av om fasta driftställen finnas i den andra staten; om vissa undantag från denna huvudregel har ovan varit tal. Denna huvudregel måste rimligtvis även gälla för delägarskap i rörelse av nu ifrågavarande slag; inkomst å dylikt delägarskap bör alltså beskattas i den stat, där företaget har sin ledning etc., oberoende av om delägaren är bosatt i den andra staten.

Avtalen ifråga tala om »inkomst av företag» (rörelse) för utövande av sjöfart eller luftfart. Tveksamhet har tidigare rått om vad som skall räknas till dylik inkomst.[1] Man synes dock numera vara enig om att härtill får räknas allenast inkomsten av den verkliga transporten av passagerare eller gods, d. v. s. härför uppburna avgifter. Däremot skulle då till inkomst av sjöfart eller luftfart *icke* räknas andra inflytande inkomster, såsom ersättning för lagring av gods, försäkringsprovisioner, inkomst genom hållande av resebyrå o. dyl.[2] Dylika inkomster skola då i stället beskattas enligt vanliga regler för beskattning av inkomst av rörelse. — Självklart är att inkomst å aktier i företag, som utöva sjöfart eller luftfart, icke beskattas enligt ifrågavarande specialregel utan som annan inkomst av kapital.[3]

I övrigt må här lämnas följande sammanställning av reglerna angående beskattning av inkomst av sjöfart och luftfart.

---

[1] ROSENDORFF, sid. 383.
[2] Mexico-London draft, sid. 22, KOCH, sid. 69.
[3] Jfr KOCH, sid. 70.

Sammanställning.

Inkomst av sjöfart och/eller luftfart beskattas allenast i den stat där

| a) företagets verkliga ledning har sitt säte. | b) företagets ledning har sitt säte. | c) fartygen inregistrerats, därest företaget är hemmahörande i samma stat. |
|---|---|---|
| Finland, Danmark, Norge, Ungern,[1] Nederländerna, Frankrike, Storbritannien | Tyskland Schweiz | Amerikas Förenta Stater |

Nu berörda regler angående beskattning av inkomst av sjöfart och luftfart återfinnas icke i tillämpningskungörelserna. Någon allmän föreskrift om att all inkomst av dylik rörelse skall beskattas i den stat, där företagets ledning har sitt (verkliga) säte, respektive där företaget är hemmahörande, under förutsättning att fartygen inregistrerats därstädes, har icke givits i kungörelserna. I stället har man som vanligt sökt att giva den positiva regeln en negativ form samtidigt som man anknutit till inkomsttagarens bosättning.

Bortsett från det amerikanska avtalet, har regeln i kungörelserna i allmänhet fått följande utformning.

Om inkomsttagaren är bosatt i Sverige, är han härstädes fri från all skatt å inkomst av sjöfart och luftfart, därest företagets ledning haft sitt säte i den andra staten. Om inkomsttagaren är bosatt i den andra staten, är han likaledes fri från all skatt i Sverige å inkomst av sjöfart och luftfart, därest företagets ledning haft sitt säte i den andra staten. Den först angivna regeln förefaller tämligen onödig. Inkomsttagaren är ju i detta fall den fysiska eller juridiska person, som driver luftfarten eller sjöfarten. Om denne rörelseidkare är bosatt i Sverige, så har även företagets ledning sitt säte härstädes, och det i kungörelserna avsedda fallet kan icke inträda, med mindre fråga är om delägarskap i rörelse. Den andra angivna regeln synes däremot hava praktisk betydelse, till en början ifråga om avtalet med Tyskland. En person anses ju bosatt i Tyskland om han därstädes innehar en fast bostad med avsikt att behålla den. Detta kan då givet-

[1] Gäller blott luftfart.

vis inträffa beträffande den som driver sjöfart eller luftfart, oaktat själva företagets ledning har sitt säte i Sverige; i sådant fall gäller då icke skattebefrielsen i Sverige. Enligt övriga avtal kan emellertid icke denna situation inträffa: Är vederbörande bosatt i den främmande staten, torde ock företagets ledning där hava sitt säte. Emellertid är regeln ifråga även i detta fall av betydelse, ty i angivna fall blir vederbörande fri från skattskyldighet i Sverige, även om rörelsen delvis bedrives från fast driftställe härstädes.

Avtalsbestämmelsen ifråga har emellertid även en annan sida. Om rörelsens ledning har sitt säte i Sverige, skall *all* inkomst av rörelsen beskattas härstädes, även om fast driftställe finnes i den andra staten. Med avseende härå uttala kungörelserna, att den i Sverige bosatte inkomsttagaren är härstädes fri från skattskyldighet för inkomst av annat slags rörelse än sådan sjöfart och luftfart, vars ledning har sitt säte i den andra staten, i den mån inkomsten åtnjutits från fast driftställe i den andra staten. Detta måste rimligtvis innebära, att en i Sverige bosatt fysisk eller juridisk person, som driver sjöfart eller luftfart och som har sätet för denna rörelse i Sverige, är fri från skatt för den del av inkomsten härå, som åtnjutits från fast driftställe i den andra staten. Här leda alltså kungörelserna ifråga till en skattebefrielse, som icke överensstämmer med avtalet.

Förut har påpekats, att flertalet avtal i förevarande fall låter det avgörande vara, icke var rörelsens ledning har sitt säte, utan var den har sitt *verkliga* säte. Denna inskränkning har emellertid endast kommit till uttryck i två kungörelser, nämligen i kungörelserna rörande avtalen med Norge och Frankrike; den praktiska betydelsen härav torde dock vara ringa.

I övrigt anmärkes, att kungörelsen rörande det nederländska avtalet för skattebefrielse även kräver — detta i överensstämmelse med avtalet — att fartygen eller luftfartygen äro av nederländsk nationalitet. Kungörelsen rörande det franska avtalet kräver — likaledes i överensstämmelse med avtalet — att fartygen föra fransk flagga samt att luftfartygen äro av fransk nationalitet för att skattebefrielsen skall inträda.

Tillämpningskungörelsen till det amerikanska avtalet har givetvis erhållit en annan avfattning. Om inkomsttagaren är bosatt i Sverige är han därstädes fri från all skatt för inkomst av sjö-

fart eller luftfart, som bedrivits med fartyg eller luftfartyg, registrerat i Förenta Staterna. Om inkomsttagaren är bosatt i Förenta Staterna är han likaledes fri från all skatt i Sverige för inkomst av sjöfart eller luftfart, som bedrivits med fartyg eller luftfartyg, som registrerats i Förenta Staterna.

Även härvidlag är den första regeln av skäligen förbluffande innehåll. Om rörelseidkaren är bosatt i Sverige och fartygen registrerats i Förenta Staterna är art. IV i avtalet icke tillämplig, utan beskattning skall ske i endera eller båda staterna, om därstädes finnes fast driftställe. Om rörelseidkaren i det angivna fallet bedriver rörelse bl. a. från fast driftställe i Sverige, är han enligt avtalet skattskyldig i Sverige för sålunda förvärvad inkomst; enligt kungörelsen är han däremot skattefri i Sverige. Den andra regeln överensstämmer däremot med avtalet. Om vederbörande är bosatt i Förenta Staterna och bedriver luftfart eller sjöfart med därstädes registrerade fartyg eller luftfartyg, är han frikallad från skattskyldighet i Sverige även om rörelsen delvis bedrives från härstädes befintligt fast driftställe.

För det fall återigen, att vederbörande är bosatt i Sverige och fartygen eller luftfartygen äro registrerade här i landet, gives icke någon direkt regel. Härvidlag stadgas endast, att den i Sverige bosatte personen är frikallad från skattskyldighet i Sverige för inkomst av annat slags rörelse än nyss sagts — d. v. s. annan rörelse än sjöfart eller luftfart, som bedrivits med fartyg eller luftfartyg, registrerat i Förenta Staterna — i den mån inkomsten åtnjutits från i Förenta Staterna befintligt fast driftställe. Detta måste alltså innebära, att om vederbörande är bosatt i Sverige och fartygen eller luftfartygen äro inregistrerade härstädes, så är han —. i direkt strid mot avtalet — skattefri för den del av inkomsten, som är hänförlig till i Förenta Staterna befintligt fast driftställe.

Slutligen anmärkes, att i kungörelsen rörande det norska avtalet saknas varje motsvarighet till stadgandet i p. 14 slutprot. till avtalet, avseende det fall, då luftfart utövas av ett konsortium, som icke är juridisk person men som har delägare från båda staterna. I detta fall skall ju enligt avtalet inkomsten beskattas allenast hos delägarna men enligt kungörelsen skall beskattningen även i detta fall ske enligt ovan angivna regler. Detta kan tydligen leda till *dels* icke avsedd skattefrihet, om inkomsttagaren är

bosatt i Sverige men företagets ledning har sitt säte i Norge, och *dels* dubbelbeskattning, om företaget har sin ledning i Sverige; i sistnämnda fall beskattas ju de i Norge bosatta delägarna både i Sverige och i Norge.

Utöver nu berörda, fullständiga avtal finnas, såsom nyss erinrats, även ett antal partiella sådana, vilka allenast avse frågan om beskattning av inkomst av rederirörelse i sådana fall, då rörelsen bedrives i Sverige men utsträckes även till främmande land eller bedrives i främmande land och utsträckes till Sverige; dylika avtal hava ingåtts med Belgien, Canada, Grekland och Irländska Fristaten. Dessa avtal hava emellertid icke kungjorts i svensk författningssamling.[1]

Ytterligare ett partiellt avtal har ingåtts med Argentina, vilket avtal emellertid avser såväl sjöfart som luftfart. Rörande detta avtal har en särskild tillämpningskungörelse utfärdats och avtalet har tillika med kungörelsen offentliggjorts i författningssamlingen.

Med avseende å nu ifrågavarande avtal anmärkes följande.

a) Avtalet med Belgien avser i Sverige eller Belgien »hemmahörande» rederiföretag. Då den franska originaltexten använder uttrycken »enterprises ... domiciliées» måste härmed förstås sådana rederiföretag, som hava sitt hemvist i endera staten, d. v. s. som bedrivas av fysiska personer, bosatta i Sverige eller Belgien, eller av juridiska personer, som enligt vederbörande lands lag anses bosatta därstädes. — Avtalet med Canada gäller rederirörelse med fartyg, som ägas eller ledas av personer eller sammanslutningar med hemvist i endera staten. — Avtalet med Grekland avser rederirörelse, vilken drives antingen av en person, som är bosatt i den ena staten och icke i den andra (i fall av dubbel bosättning är avtalet alltså icke tillämpligt) eller av ett bolag, som i den ena staten leder och övervakar dylik rörelse. — Enligt avtalet med Irländska Fristaten skall detsamma tillämpas å rederirörelse, som drives av en enskild person, bosatt i endera staten och icke bosatt i den andra (avtalet tillämpas alltså icke i fall av dubbel bosättning) eller av en korporation (enligt den engelska texten åsyftas närmast en juridisk person) vars verksamhet ledes och övervakas i Sverige. — Avtalet

[1] Avtalen hava däremot offentliggjorts i den genom utrikesdepartementets försorg utgivna serien »Sveriges överenskommelser med främmande makter».

med Argentina gäller i ettdera landet »konstituerade företag». Detta uttryck definieras i avtalet såsom avseende fysiska personer, bosatta i den ena staten och utan »fast bostad» i den andra, samt aktiebolag eller sammanslutningar, vilka upprättats i enlighet med den ena statens lag och vilkas styrelse och ledning hava sitt säte inom samma stats territorium. Härunder inberipes även vederbörande stat själv samt företag, vari densamma är delägare.

Uttrycket »rederiföretag» eller »rederirörelse» definieras i avtalen med Belgien, Canada och Irland såsom företag eller rörelse, som ledes eller bedrives av en ägare till fartyg, varvid uttrycket ägare även innefattar befraktare. Det grekiska avtalet angiver i stället att med rederirörelse förstås den rörelse, som drives av redare i fartyg och härunder inbegripes jämväl befraktare. I avtalet med Argentina angives, att fråga skall vara om *yrkesmässig* transport, som utföres av ägare till eller befraktare av fartyg eller luftfartyg; i övriga avtal nämnes ej särskilt kravet å yrkesmässighet men detta krav gäller även enligt dessa avtal enär de kräva att *rörelse* skall föreligga.[1]

b) Den verksamhet, som fritages från beskattning, angives icke närmare i avtalen med Canada, Grekland och Irland. Avtalet med Belgien begränsar giltigheten av avtalet till sådan inkomst, som erhålles genom att »ombordtaga eller avlämna varor eller passagerare»; det tillägges emellertid i art. 3, att inkomster, härrörande från rederirörelse, inbegripa även inkomster härrörande från försäljningen av passagerarebiljetter i det land, varest det »bolag», som utställer dem, icke är hemmahörande. I det argentinska avtalet beskrives verksamheten såsom avseende »transport av personer eller saker»; häri lärer även få anses inbegripet biljettförsäljning å den andra statens område. Även förstnämnda tre avtal måste säkerligen tolkas såsom anseende allenast senast angivna slag av inkomster; jämför vad ovan anförts angående de fullständiga avtalen.

Avtalen ifråga hava, såsom förut framhållits, närmast till syfte att förhindra beskattning i fall, då fartyg (eller luftfartyg) från det ena landet anlöper det andra landet. Det belgiska avtalet är ock begränsat till det fall, då fartyg från Belgien anlöpa svensk hamn eller fartyg från Sverige anlöpa belgisk hamn. Avtalet med Argentina däremot har en vidsträcktare tillämpning. Detsamma

[1] I det belgiska avtalet framgår visserligen detta först av art. 3.

gäller i Argentina konstituerade företag (se ovan), som bedriva sjö- och luftfartstrafik mellan Sverige och annat land (vilket som helst), samt i Sverige konstituerade företag, vilka bedriva sådan trafik mellan Argentina och annat land. Även här är alltså fråga om internationell trafik, men ej med nödvändighet mellan de två avtalsslutande staterna. Övriga hithörande avtal innehålla icke någon föreskrift i nu berörda avseende. Det torde emellertid, med hänsyn till avtalens syfte, få antagas, att desamma hava samma mera vidsträckta tillämplighetsområde, som avtalet med Argentina.

En särskild fråga bliver, huru långt den avtalade skattebefrielsen sträcker sig med hänsyn till den interna svenska rättstillämpningen. Med andra ord: Gäller skattebefrielsen allenast i sådana fall, då det utländska företaget anlöper svenskt territorium utan att här äga ett fast driftställe, eller gäller skattebefrielsen även om företaget äger fast driftställe i Sverige? Frågan kan synas egendomlig, efter som ju Sverige i förstnämnda fall icke inkomstbeskattar det utländska företaget. Detta förhållande utesluter dock icke att avtal träffas, avseende allenast detta fall, därest nämligen den andra staten härvidlag förfar på annat sätt. Det återstår därför endast att med beaktande av avtalens innehåll söka finna ett svar å den framställda frågan.

Härvidlag kan till en början konstateras, att intet av de nu ifrågavarande, partiella avtalen innehåller något som helst uttalande rörande fasta driftställen. Å andra sidan innehålla avtalen en undantagslös föreskrift om att den i ena staten utövade rederirörelsen (eller luftfartsrörelsen) skall vara fri från skatt i den andra staten. Det synes svårt att med denna kategoriska föreskrift förena något undantag för det fall att fast driftställe finnes i sistnämnda stat. Härtill kommer, att sedan länge har man i de internationella avtalen begränsat all beskattningsrätt för rederirörelse till en enda stat, oberoende av om fast driftställe finnes i en eller flera andra stater;[1] huruvida man härvid stannat för den stat, där rederirörelsens verkliga ledning har sitt säte, eller för någon annan stat, är ur denna synpunkt utan betydelse. Med hänsyn till denna allmänna internationella inställning synes befogat antaga, att även ifrågavarande partiella avtal mellan Sverige och

[1] Se Taxation of foreign and national enterprises, IV, sid. 147, League of Nations, Genève 1933.

andra stater åsyfta att helt utesluta dubbelbeskattning av inkomst av rederirörelse och detta även för det fall, att fasta driftställen finnas i båda de avtalsslutande staterna. Om så är fallet beträffande inkomst av rederirörelse, måste emellertid detsamma gälla beträffande inkomst av luftfartsrörelse enligt avtalet med Argentina. Härmed vinnes ock överensstämmelse med övriga, fullständiga avtal i vad desamma avse inkomst av sjöfart eller luftfart.[1]

Därest denna tolkning är riktig, hava nu ifrågavarande avtal ur Sveriges synpunkt den innebörden, att Sverige uppgiver sin beskattningsrätt även om det utländska företaget har fast driftställe i Sverige. Det torde därför icke vara riktigt, då en kommentator uttalar, att överenskommelserna ifråga »inneburit allenast en förklaring av gällande rätt».[2] Då emellertid avtalen ifråga icke fastställts att tillämpas av beskattningsmyndigheterna, dock med undantag för argentinska avtalet, blir resultatet, att övriga avtal icke kunna tillämpas av myndigheterna ifråga. Dessa torde alltså, trots avtalen, böra beskatta inkomst av rederirörelse, som av företag i någon av ifrågavarande stater förvärvas från fast driftställe i Sverige. Å Kungl. Maj:t lärer sedan ankomma att meddela befrielse från den påförda skatten.

c) Skattebefrielsen gäller i Sverige som regel all inkomstskatt. Avtalet med Canada är dock begränsat till den statliga inkomstskatten, vadan kommunal inkomstskatt skall här uttagas, om det canadensiska rederiet har fast driftställe i Sverige.

Skattebefrielsen i de andra avtalsslutande staterna gäller

i Belgien: all inkomstskatt;

i Canada: den statliga inkomstskatten enligt Income War Tax Act (numera ersatt av Income Tax Act, 1948);

i Grekland: inkomstskatt och näringsskatt (droit de patente);

i Irländska Fristaten: inkomstskatt (income tax), sur-tax däri inbegripen;

i Argentina: inkomstskatt och varje annan skatt å vinster.

De i avtalen angivna skatterna äro i vissa fall ersatta med

[1] Beträffande avtalet med Belgien skulle här även kunna åberopas avtalets ingress, enligt vilken avsikten med avtalet är att »åvägabringa en fördelning av beskattningsrätten och särskilt att befria rederiföretag, vilka äro hemmahörande i ett av de båda länderna och utöva sin verksamhet i det andra, från dubbelbeskattning av inkomster, vilka härröra från utövandet av rederirörelse». — Jfr ock avtalet med Förenta Staterna den 31 mars 1938, vari förekommer ett uttryckligt uttalande av ovan angiven innebörd.

[2] EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 179.

andra (se angående Canada ovan) och även de däri åberopade författningarna stundom ersatta med andra. I avtalen med Canada, Grekland och Irländska Fristaten åberopas sålunda från svensk sida 1928 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt. Ehuru avtalen icke innehålla någon föreskrift om att desamma i dylika fall skola gälla även beträffande de nya skatterna eller de nya skatteförfattningarna, synas avtalen likväl böra tillämpas även å dessa nya lagar och författningar.

Det torde böra anmärkas, att i Argentina, trots det år 1948 ingångna avtalet, redan år 1949 införts en kommunal skatt i Buenos Aires, vilken drabbar även svenska transportföretag. Skatten uttages med 2,4 % å bruttoomsättningen. På från svensk sida gjorda erinringar har genmälts, att avtalet icke ägde tillämpning å nu berörda skatt, enär densamma icke utginge å företagens vinst utan på deras bruttoomsättning.

I detta sammanhang bör även nämnas kungörelsen den 30 mars 1935 angående utfärdande av bevis rörande beskattning av rederirörelse i Sverige. Enligt denna kungörelse kan aktiebolag (men icke enskild person) erhålla uppgift rörande sin taxering i Sverige till statlig inkomst- (och förmögenhets)skatt för rederirörelse, som icke självständigt utövas i utlandet. Intyget utfärdas av vederbörande landskamrerare, respektive av skattedirektören i Stockholm. Detta intyg utvisar bl. a. bolagets nettoinkomst i procent av hela bruttoinkomsten i rörelsen. Avsikten härmed har varit, att svenska rederiaktiebolag genom företeende av dylikt intyg skulle i Sydafrikanska Unionen erhålla »skattebefrielse eller åtminstone skattelindring» därstädes.[1] — Enligt Sec. 15 i den sydafrikanska Income Tax Act, 1941, uttages av utländska rederiföretag en skatt å den inkomst, som företaget uppbär i ersättning för passagerare, kreatur, post och varor, som tagas ombord i Sydafrikanska Unionen. Denna inkomst beräknas till 10 pund för varje 100 pund av bruttointäkten. Emellertid beskattar man i stället den verkliga vinsten å dylika skeppningar, därest företaget kan på ett tillfredsställande sätt visa beloppet av denna inkomst. Att fullgöra detta krav är ju dock praktiskt taget omöjligt. Vederbörande myndigheter i Sydafrikanska Unionen hava därför förklarat sig villiga att godtaga ett intyg från vederbörande främmande stats beskattningsmyndighet, utvisande före-

[1] EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 180.

tagets nettovinst i förhållande till dess bruttovinst, samt att lägga samma procentberäkning till grund för fastställande av nettoinkomsten å skeppningar från Sydafrikanska Unionen.[1] — Om någon skattebefrielse är här alltså icke tal, men väl skulle en skattelindring kunna tänkas inträda. Emellertid hava skattemyndigheterna i Sydafrikanska Unionen meddelat, att de icke kunna medgiva att ifrågavarande intyg lägges till grund för taxeringen därstädes, enär de sakna kännedom om de principer enligt vilka intyget utfärdas.

## § 6. Moder- och dotterbolag samt andra koncernföretag.

Det är givet, att särskilt förhållandet mellan moder- och dotterbolag samt andra koncernföretag bereder möjlighet till överflyttning av vinst eller förlust företagen emellan. Detta förhållande blir av särskild betydelse, om de olika företagen äro hemmahörande i olika stater. Härigenom öppnas ju en möjlighet till vinstöverflyttning från den ena staten till den andra och därmed en möjlighet till »skatteflykt» från stater med höga skatter. Med anledning härav hava ock de olika staterna i allmänhet meddelat särskilda bestämmelser rörande rätt för de interna skattemyndigheterna att i dylika fall justera vinstredovisningen för det i vederbörande stat hemmahörande företaget.

För Sveriges vidkommande erinras här om stadgandet i 43 § K.L., som lämnar beskattningsmyndigheterna rätt att inskrida i vissa fall vid överflyttning av vinst från här i riket skattskyldig rörelseidkare till härstädes icke skattskyldig person.[2] Förutsättningarna härför äro följande.

a) Det skall vara fråga om vinstöverflyttning från ett företag genom försäljning av varor till lägre pris eller inköp av varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller genom andra »liknande åtgärder».

b) Den som verkställt vinstöverflyttningen skall vara här i riket skattskyldig näringsidkare.

c) Medelsöverflyttningen skall hava ägt rum till någon, som är ekonomiskt intresserad i rörelseidkarens företag eller kan öva inflytande på dess ledning.

[1] Jfr Taxation of foreign and national enterprises, IV, sid. 149, League of Nations, Genève 1933.

[2] Se härom SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 620.

d) Den till vilken inkomsten överflyttats skall icke vara skattskyldig här i riket för inkomsten.

e) Inkomsten av företaget skall hava blivit *avsevärt* lägre än den eljest skolat bliva och detta skall »uppenbarligen» vara en följd av vinstöverflyttningen.

Under sålunda angivna förutsättningar gäller nu, att inkomsten av det företag, varifrån vinst sålunda överflyttats till utlandet (om annan överflyttning är i detta sammanhang icke fråga), skall »beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits».

I vissa länder har man i stället — eller därjämte — sökt vinna rättelse genom att betrakta ett dotterbolag såsom ett fast driftställe för moderbolaget samt att med stöd härav beskatta även moderbolaget för större eller mindre del av dess inkomst i den stat, där dotterbolaget varit hemmahörande. På sätt tidigare framhållits är det emellertid en genomgående regel i dubbelbeskattningsavtalen, även där densamma icke är direkt uttalad, att ett dotterbolag icke får anses utgöra ett fast driftställe för moderbolaget.[1]

I övrigt innehålla emellertid de nyare svenska dubbelbeskattningsavtalen särskilda bestämmelser rörande vinstjustering i förhållandet mellan moder- och dotterbolag eller andra koncernföretag. Dessa bestämmelser avvika i olika hänseenden från den interna regeln i 43 § K.L., i det att bestämmelserna stundom hava en vidsträcktare och stundom en mera begränsad omfattning. Här uppkommer då frågan, i vad mån avtalsbestämmelserna påverka tillämpligheten av 43 § K.L.

Till en början må erinras om att 43 § K.L. för sin tillämpning förutsätter, att den av det svenska företaget verkställda vinstöverflyttningen resulterat i att den redovisade inkomsten av företaget blivit *avsevärt* lägre än eljest och att detta *uppenbarligen* varit en följd av vinstöverflyttningen. Dessa restriktioner återfinnas icke i något utav avtalen, men här liksom eljest gäller att avtalen icke kunna utvidga beskattningsrätten sådan denna utformats enligt de interna skattereglerna. Utan hänsyn till avtalens formulering gäller därför, att även i förhållandet till ifrågavarande avtalsslutande stater få svenska myndigheter *icke* justera vinstredovis-

[1] Jfr MICHEL i I.F.A. Studies I, sid. 217, VAN THEMAAT, sid. 129.

ningen, med mindre de restriktiva villkoren i 43 § K.L. äro uppfyllda.[1]

Frågan om någon annan inskränkning i rätten till omräkning av vinsten uppkommer icke i förhållande till Nederländerna, Ungern och Storbritannien, enär avtalen med dessa stater, liksom 43 § K.L., täcka praktiskt taget alla former av koncernföretag. Sammalunda är förhållandet beträffande Norge med hänsyn till avtalets formulering.[2] Däremot aktualiseras spörsmålet ifråga om Frankrike, Amerikas Förenta Stater och Schweiz, enär avtalen med dessa stater endast gälla förhållandet mellan moder- och dotterbolag och dessutom beträffande förstnämnda två stater även i övrigt äro begränsade ifråga om sin tillämpning.

Det må härvidlag först erinras om att samtliga dessa tre stater, liksom Sverige, hava särskilda bestämmelser, vilka bereda myndigheterna rätt och möjlighet att i förekommande fall justera den redovisade vinsten utan någon sådan begränsning, som avtalen angiva.[3] Spörsmålet blir alltså närmast, huruvida genom avtalens nu berörda avfattning meningen varit att i förhållandet mellan de avtalsslutande parterna ömsesidigt begränsa den interna befogenheten på förut angivet sätt. Det är givet, att bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal *kunna* begränsa de avtalsslutande staternas rätt att justera vinstredovisningen mellan koncernföretag; ett nära till hands liggande exempel är förbudet att betrakta dotterbolag såsom fast driftställe för moderbolaget. För att så skall vara fallet måste dock krävas, att ett dylikt förbud finnes direkt uttalat i avtalet. Ett allmänt uttalande om rätt till dylik vinstjustering i ena eller andra fallet är här icke tillräckligt. De avtal, vilka innehålla uttalanden om en begränsad rätt till vinstjustering, sakna emellertid genomgående varje föreskrift om att vinstjustering skulle vara utesluten i andra fall, och något hinder härför kan då icke grundas å avtalens innehåll.

Man ställes då inför en ny fråga: Varför innehålla vissa avtal dylika begränsade bestämmelser, om begränsningen ifråga icke är avsedd att binda de avtalsslutande staterna? — Ett svar å denna fråga har tillsynes lämnats i propositionen angående det ne-

[1] Jfr anvisningarna till art. IV i det brittiska avtalet.
[2] Jfr norsk rundskriv $^{27}/_{8}$ 1947, sid. 6.
[3] I Frankrike Code Générale, art. 20 (som alltjämt äger giltighet); jfr även FORMERY, I, sid. 211, och PIATIER, sid. 197. I Förenta Staterna I.R.C. sec. 45 och Regulations 29.45 (Regulations 111, sid. 275 och Supplement, sid. 124) samt i Schweiz t. ex. Wehrsteuerbeschluss, art. 92.

derländska avtalet. Detta avtal var det första, vari en bestämmelse om vinstjustering mellan koncernföretag infördes, och däri förutsättes även, att en omräkning av den i ena staten redovisade vinsten skall åtföljas av motsvarande justering i den andra staten. Med avseende härå anförde departementschefen:[1]

»Denna avtalspunkt, som är i huvudsak hämtad från ett av Comité fiscal inom Nationernas förbund upprättat förslag till plurilateralt avtal rörande fördelning av inkomst av rörelse i beskattningsavseende, torde ej innehålla någon nyhet i sin förra del, som stadgar rätt för vardera staten att vid onormal prissättning el. dyl. i förhållande mellan moder- och dotterföretag verkställa skälig justering av inkomstberäkningen till sin fördel. Nyheten består i stället däri, att den andra staten i dylikt fall skall verkställa sådan justering i motsatt riktning, att dubbelbeskattning ej uppstår.

En bestämmelse av innehåll som nu sagts måste, enligt vad erfarenheten från andra länder giver vid handen, anses vara av värde. Genom avtal, som undanröjer dubbelbeskattning i inskränkt mening, undgås ej sådan dubbelbeskattning som uppstår genom inkomsthöjning på grund av onormal prissättning och dylikt, enär fråga är om formellt skilda skattskyldiga i de olika staterna. Även om en avsevärd sådan inkomsthöjning för ett företag orättmätigt sker i en främmande stat, kan den egna staten endast genom mera allmänt hållna föreställningar hos den andra staten medverka till erhållande av rättelse i den orättmätiga beskattningen, såvida ej särskild avtalsreglering till förekommande av sådan beskattning finnes. Dubbelbeskattningen kan därför taga betydande proportioner. Med en sådan avtalsreglering återigen, som föreslås i den förevarande avtalspunkten, får även den egna staten ett direkt beskattningsintresse att bevaka i anledning av den andra statens beskattning, enär den skall vidkännas inkomstminskning i motsvarande grad som inkomstberäkningen höjes i den andra staten. Att detta för vederbörande företag är av stort värde, är tydligt. Det torde emellertid få anses, att ett utsträckande av dubbelbeskattningsavtalens räckvidd på detta sätt kan bliva av ej ringa betydelse för befordrande av det internationella affärslivet i allmänhet. Framhållas må, att sådan onormal prissättning m. m., varom här är fråga, ofta kan vara betingad av helt andra skäl än sådana som hänföra sig till frågan om beskattningen, varför spörsmålet synes böra bedömas utan hänsyn till att oriktig prissättning och dylikt stundom kan närmast vara förestavad av önskan att erhålla skattelindring. Något befordrande av dylika tendenser på grund av den ifrågasatta avtalspunkten torde ej vara att befara. Stadgandets tillämpning lärer

[1] *Prop.* 1935: 233, sid. 11.

merendels förutsätta skriftväxling mellan de båda staternas vederbörande högsta myndigheter. Då fråga ej torde vara om mera regelmässigt förekommande fall, synes man ej behöva räkna med att avtalspunkten skall vålla större praktiska svårigheter.»

I enlighet härmed skulle stadgandets innebörd vara, icke att begränsa eller utvidga vardera statens rätt att justera inkomstberäkningen, men att åstadkomma motsvarande justering av i den andra staten redovisad vinst för att därigenom förhindra dubbelbeskattning av en och samma inkomst. Detta är givetvis en synpunkt av synnerlig betydelse just ifråga om dubbelbeskattningsavtalen. »För att undvika dubbeltaxering av den justerade nettoinkomsten för det inhemska företaget är det nödvändigt att justera vinstredovisningen för det utländska företag, till vilket vinsten eller förlusten överfördes för att möjliggöra skatteflykt.»[1] Med godtagande av den av departementschefen uttalade uppfattningen blir alltså resultatet, att de avtalsslutande staterna äro av avtalen obundna att tillämpa sina interna regler angående vinstjustering ifråga om koncernföretag, men att staterna i de i avtalen angivna fallen skola samverka i syfte att sådan justering i den ena staten korresponderar med motsvarande åtgärder i den andra. Häri ligger emellertid då även, att justeringen i den ena eller andra staten icke får ske efter gottfinnande, utan att vederbörande stater skola söka framkomma till den verkliga vinstöverflyttning, som ägt rum, samt att justeringen endast skall avse denna; det vore ju otänkbart att begära, att en skönsmässig upptaxering av ett dotterbolag i den ena staten skulle av den andra staten godtagas såsom grund för nedtaxering av det därstädes hemmahörande moderbolaget. Detta förhållande kan ock sägas framgå utav formuleringen av avtalsbestämmelserna ifråga.

De svenska dubbelbeskattningsavtalen med Tyskland, Finland och Danmark innehålla inga föreskrifter rörande justering av vinsten för moder- och dotterbolag eller liknande sammanslutningar. Härav följer då, att envar av de avtalsslutande parterna får förfara i enlighet med sin interna lagstiftning i ämnet samt att en vinstjustering i den ena staten ingalunda behöver följas av motsvarande vinstjustering i den andra; en dubbelbeskattning kan alltså här lätt inträda.

Den första bestämmelsen i nu berörda avseende inrycktes, så-

[1] Koch, sid. 67.

som nyss nämnts, i avtalet med Nederländerna, prot. p. VII. Motsvarande bestämmelser meddelades sedan i avtalen med Ungern, prot. p. 9, och Förenta Staterna, art. III. Avtalen med Frankrike, art. 3 § 5, Norge, slutprot. p. 11, Schweiz, slutprot. till art. 4 p. 8, och Storbritannien, art. IV, innehålla även bestämmelser av nu ifrågavarande slag, men med mycket olika omfattning och formulering.

Samtliga avtal avse givetvis förhållandet mellan moderbolag i ena landet och dotterbolag i det andra. Härtill begränsa sig även avtalen med Frankrike, Förenta Staterna och Schweiz. Begreppet moder- och dotterbolag definieras endast i ett par av avtalen. Enligt nederländska och ungerska avtalen förstås därmed de fall, då ett företag har ett »avgörande inflytande» på ledningen av eller kapitalet i ett annat företag. Franska avtalet angiver endast att det ena företaget varit delaktigt i det andras ledning eller kapital, men förutsätter att denna delaktighet varit sådan, att det förstnämnda företaget kunnat tillämpa eller bestämma andra villkor i företagens mellanhavanden, än som skulle tillämpats mellan fristående företag; häri måste då även anses inkluderat kravet å att moderföretaget har ett »avgörande» inflytande å dotterföretaget. Avtalet med Förenta Staterna är i denna del nära likalydande med avtalet med Frankrike och begreppet moder- och dotterföretag lärer förty även i amerikanska avtalet få anses hava samma innebörd som i det franska. Sammalunda torde förhållandet kunna sägas vara ifråga om det brittiska avtalet, ehuru avfattningen i detta avtal avviker från de två sistnämnda.

Avtalen med Frankrike, Förenta Staterna och Schweiz avse, såsom nämnts, allenast förhållandet mellan moder- och dotterbolag. Övriga nu ifrågavarande avtal hava däremot ett vidsträcktare tillämplighetsområde samt avse även vad man kan kalla systerföretag. De nederländska och ungerska avtalen tillämpa alltså ifrågavarande bestämmelse även »då båda företagen innehavas eller kontrolleras av samma intressen» och det brittiska avtalet är tillämpligt även då »samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen» av båda företagen eller »äga del i båda dessa företags kapital». Det norska avtalet torde även få anses äga detta vidsträcktare tillämpningsområde, då detsamma talar ej blott om moder- och dotterföretag utan även om »andra liknande fall».

Det förutsättes i avtalen att justering skall ske mellan företagen, därest vissa manipulationer dem emellan vidtagits. Arten av dessa manipulationer karakteriseras närmare i flertalet av ifrågavarande avtal, ehuru med något olika formuleringar; innebörden är dock genomgående den, att mellan företagen skall i handels- eller andra ekonomiska förbindelser hava avtalats eller föreskrivits villkor, som avvika från dem, som skulle hava tillämpats mellan två av varandra oberoende företag. Avtalet med Schweiz innehåller dock i stället en annan formulering, nämligen att förmåner, som icke skulle hava tilldelats en utomstående, meddelats åt aktieägare, andra delägare eller dem närstående personer, såsom vinster eller förmåner, som indirekt utgått från det ena bolaget, vare sig detta skett genom fastställande av oskäliga priser eller på annat sätt. Det norska avtalet berör icke frågan om vilka manipulationer som skola hava vidtagits, utan utgår i stället från det faktiska förhållandet, att beskattningsmyndighet funnit anledning till omräkning av inkomsten (eller förmögenheten).

Beträffande den åtgärd, som i fall av angiven art skall vidtagas, skilja sig de olika avtalen åt i väsentliga avseenden.

De nederländska och ungerska avtalen giva den tillsynes självklara regeln, att i fall av angiven art skall vinst eller förlust, som på angivet sätt överförts mellan företagen, (kunna) återföras till det företag, som densamma rätteligen bort påföras. De schweiziska och brittiska avtalen tala däremot endast om vinster, som bort tillkomma men icke tillgodoförts det ena företaget samt föreskriva justering i detta fall; dessa avtal måste emellertid anses i stort sett hava samma innebörd som de förut nämnda, då ju överförande av förlust från ett företag till ett annat praktiskt taget (fast ingalunda alltid) är detsamma, som överförande av vinst i motsatt riktning.

De franska och amerikanska avtalen hava erhållit en mera snäv avfattning. De behandla icke helt allmänt de fall, då överföring på angivet sätt ägt rum från det ena bolaget till det andra, likgiltigt från vilketdera, utan angiva noggrant från vilketdera och till vilketdera bolaget överföringen skall hava skett. Sålunda avser det amerikanska avtalet uteslutande sådana manipulationer, varigenom vinst överförts från dotterbolag till moderbolag, icke det motsatta fallet;[1] ehuru denna begränsning kan synas omotiverad,

[1] Jfr Treasury decision 4975, Sec 25: 4 i Regulations III, sid. 1171.

är icke alltför mycket att säga därom, eftersom detta dock är det normalt förekommande fallet.

Verkligt egendomlig är däremot avfattningen utav avtalet med Frankrike. Detta avtal avser nämligen uteslutande det — till ytterlighet sällan förekommande — fall, då vinster överförts från moderbolaget till dotterbolaget. Däremot beröras icke alls det i praktiken vanliga fallet, då vinster överföras från dotterbolag till moderbolag. Någon förklaring till detta förhållande synes icke hava lämnats; det må vara tillräckligt att konstatera, att avtalsbestämmelsen, sedd isolerad, medgiver den ena staten en rätt att till inhemska moderbolag överföra vinst, som redovisats hos utländska dotterbolag, men icke en rätt att till inhemska dotterbolag överföra vinst, som redovisats hos ett utländskt moderbolag.

Det norska avtalet slutligen giver ingen regel angående ömsesidig justering av vinstredovisningen utan föreskriver endast att om beskattningsmyndighet omräknat vinsten i fall av angiven art, skola de högsta finansmyndigheterna träffa skäligt avtal rörande inkomstens (eller förmögenhetens) beräknande för de ifrågavarande skattskyldiga.

Det nederländska avtalet innehåller som nämnt den i förevarande avseende synnerligen viktiga bestämmelsen att, då den ena staten i fall av angiven art justerat ett företags vinstredovisning, »skall erforderlig justering vidtagas i fråga om det andra företagets inkomster». Exakt samma formulering återgår i det ungerska avtalet. Det amerikanska avtalet däremot använder den svagare formuleringen, att erforderlig justering »kan» vidtagas. Formuleringen av det norska avtalet, förut återgiven, innebär tydligtvis även att de högsta finansmyndigheterna »kunna» träffa skäligt avtal om justering av inkomstredovisningen; här förutsättes dock den möjligheten, att myndigheterna justera båda företagens redovisning, alltså eventuellt även ändra den justering, som beskattningsmyndigheten i det ena eller andra landet redan verkställt.

De franska, schweiziska och brittiska avtalen innehålla däremot ingen som helst bestämmelse, syftande till att ernå korrespondens mellan den justerade vinstredovisningen hos ett företag i ena landet samt motsvarande redovisning hos koncernföretaget i det andra landet. I det schweiziska avtalet finnes dock en föreskrift i art. 10, enligt vilken de högsta förvaltningsmyndigheterna kunna

träffa överenskommelser till undvikande av dubbelbeskattning i fall, som icke regleras i avtalet, och denna bestämmelse bör kunna tillämpas i nu ifrågavarande fall. Däremot kan icke åberopas den tidigare återgivna bestämmelsen i slutprot. till art. 4 p. 9, ty däri avsedda särskilda överenskommelser gälla endast uppdelningen av beskattningsrätten enligt art. 4 p. 3, d. v. s. i fall då ett och samma företag har fasta driftställen i båda staterna; ett dotterföretag är ju, som förut framhållits, icke något fast driftställe för moderföretaget.

I förhållandet mellan Sverige och Frankrike finnes även en bestämmelse om utbyte av upplysningar, prot. p. 17, varjämte ju i avtalet ingår ett särskilt avsnitt angående bl. a. ömsesidig handräckning; med stöd härav kunna givetvis åtgärder vidtagas för ömsesidig rättelse av vinstredovisningen för internationella koncernföretag. — Även det brittiska avtalet har i art. XX en föreskrift om utbyte av upplysningar, vilken bl. a. är avsedd för fall av ifrågavarande art.[1]

I enlighet med vad ovan anförts torde få antagas, att ifrågavarande avtalsbestämmelser rörande förhållandet mellan koncernföretag i olika länder allenast innebära, att i de i avtalen avsedda fallen åtgärder böra vidtagas i syfte att ernå likartade justeringar av vinstredovisningen beträffande företag i de olika staterna. Någon begränsning av respektive staters rätt att enligt sin interna lagstiftning verkställa dylik vinstjustering föreligger däremot icke.

Det hade givetvis varit önskvärt, att samtliga nu behandlade avtal innehållit en uttrycklig bestämmelse av enahanda innehåll som de nederländska och ungerska avtalen, varigenom alltså klart framginge att avsikten vore, att enligt avtalen korrespondens skulle vinnas mellan koncernföretagens vinstredovisning i olika länder. Tyvärr måste dock konstateras, att det i sak har blivit skäligen likgiltigt, huruvida en sådan bestämmelse meddelas eller icke. Det är nämligen föga bevänt med en aldrig så förnuftig pappersföreskrift, därest densamma icke tillämpas och inga åtgärder vidtagas för att åvägabringa dess tillämpning.[2] I fall av nu före-

[1] Jfr KOCH, sid. 67.

[2] »Il ne suffit pas de poser des règles d'imposition communes à deux États pour éviter les injustices dans la répartition des charges fiscales; il faut aussi un contact entre les autorités établissant l'imposition: si elles peuvent ainsi s'assurer que rien n'échappe à l'impôt elles peuvent également empêcher les doubles taxations. Une collaboration étroite des administrations serait une garantie de l'efficacité des traités de double imposition.» — PIATIER, sid. 300.

varande art borde ju föreskrifter meddelas angående skyldighet för beskattningsmyndigheterna att till »de högsta finansmyndigheterna» anmäla förekommande fall av taxering av internationella koncernföretag samt i anslutning därtill skriftväxling äga rum med myndigheterna i vederbörande främmande stat. Inga som helst sådana föreskrifter hava dock meddelats, ej ens i tillämpningskungörelsen till det nederländska avtalet. Resultatet har därför blivit det tyvärr vanliga: Man meddelar en i och för sig riktig och betydelsefull föreskrift, men nöjer sig sedan härmed och vidtager ingen åtgärd för dess omsättande i praktiken.

En sammanställning må här lämnas beträffande ifrågavarande reglers innebörd enligt de olika avtalen, därvid dock endast de olika staterna angivas.

Sammanställning:

I. *Omräkning av vinsten får ske beträffande*

| a) endast moder- och dotterbolag. | b) Moder- och dotterbolag samt andra koncernföretag. |
|---|---|
| Frankrike | Nederländerna |
| Förenta Staterna | Ungern |
| Schweiz | Norge |
| | Storbritannien |

II. *Under förutsättning att*

| a) i handels- eller andra ekonomiska förbindelser avtalats eller föreskrivits villkor, avvikande från vad som skulle tillämpats mellan oberoende företag. | b) att förmåner, som icke skulle tilldelats en utomstående, meddelats aktieägare, andra delägare eller dem närstående personer. | c) att beskattningsmyndighet omräknat vinsten. |
|---|---|---|
| Nederländerna | Schweiz | Norge |
| Ungern | | |
| Frankrike | | |
| Förenta Staterna | | |
| Storbritannien | | |

III. *Härvid må verkställas*

| a) återföring av överförd vinst eller förlust till vilketdera bolaget som helst. | b) återföring av överförd vinst till vilketdera bolaget som helst. | c) återföring av överförd vinst *men* endast från moderbolag till dotterbolag. | d) återföring av överförd vinst *men* endast från dotterbolag till moderbolag. |
|---|---|---|---|
| Nederländerna | Schweiz | Förenta Staterna | Frankrike |
| Ungern | Storbritannien | | |
| Norge | | | |

| IVa. *Motsvarande åtgärd skall eller kan verkställas i den andra staten.* | IVb. *Underrättelse kan lämnas för att eventuellt möjliggöra motsvarande åtgärd i den andra staten.* |
|---|---|
| Nederländerna | Frankrike |
| Ungern | Schweiz |
| Förenta Staterna | Storbritannien |
| | Norge |

Ovan har anförts, att den i avtalen givna formuleringen av nu ifrågavarande bestämmelser icke inskränker de avtalsslutande staternas rätt att i överensstämmelse med sina interna regler justera vinstredovisningen för ett i vederbörande stat hemmahörande koncernföretag. I överensstämmelse härmed saknas ock i tillämpningskungörelserna varje föreskrift, som skulle kunna inskränka de svenska skattemyndigheternas rätt att i förekommande fall tillämpa 43 § K.L. Tyvärr saknas emellertid även, såsom tidigare påpekats, varje föreskrift i syfte att föranleda skriftväxling med vederbörande andra stat i syfte att koncernföretag i olika stater skola taxeras efter enahanda grund.

## Kap. 6. Beskattning av inkomst; inkomst av royalty.

Begreppet royalty är i svensk rätt av relativt nytt datum. Därmed torde förstås en ersättning, som för utnyttjande av viss rättighet erlägges till rättighetens innehavare, men vilken ersättning

står »i visst förhållande till den årliga tillverkningens eller försäljningens omfattning eller till den årliga vinstens belopp» eller ock eljest utgår »på sådant sätt, att överlåtaren blir ekonomiskt intresserad i näring, som för den överlåtna rättighetens utövande här i riket bedrives».[1] Ersättning i form av royalty kan förekomma vid utnyttjande av fast egendom, gruvor o. dyl. men är vanligast ifråga om utnyttjande av immateriella rättigheter såsom patenträtt, författarrätt o. dyl.

I beskattningshänseende gäller enligt 28 § K.L. att royalty för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt är att anse såsom intäkt av rörelse »såvitt icke royaltyn ... är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet». I vilka fall royalty skall anses såsom intäkt av fastighet kan vara föremål för tvekan; såsom exempel härå anfördes under förarbetena det fall, »då stentäkt eller dylikt utarrenderas mot royalty»,[2] eller »när ett stenbrott eller en grustäkt utarrenderats mot arrende, som är beroende av den uttagna kvantitetens storlek».[3] Då enligt 21 § K.L. till intäkt av jordbruksfastighet bl. a. räknas intäkt genom avyttring »eller annan användning» av bl. a. sten, torv, grus, lera o. dyl., torde få antagas, att även royalty, som utgår för nyttjanderätt till dylika naturtillgångar skall räknas till inkomst av jordbruksfastighet;[4] i förekommande fall blir royaltyn i stället att hänföra till inkomst av annan fastighet. Man framkommer därmed till två olika beskattningsregler ifråga om royalty enligt svensk rätt: Royalty för utnyttjande av sten, torv, grus, lera o. dyl. beskattas såsom intäkt av fastighet. Royalty för utnyttjande av gruva eller annan mineralfyndighet — som ju enligt svensk rätt är att hänföra till lös egendom[5] — samt av patent, författarrätt och andra immateriella rättigheter beskattas såsom inkomst av rörelse. Beskattningsort är i förstnämnda fall den ort, där fastigheten är belägen, i sistnämnda fall — enär fast driftställe som regel saknas — inkomsttagarens hemortskommun eller, om denne ej är bosatt i riket, Stockholms stad (för gemensamt kommunalt ändamål). Ifråga om gruvor torde dock fast drift-

[1] Betänkande om inkomst och förmögenhetsskatt, 1923, sid. 35.
[2] *Prop.* 1927: 102, sid. 67.
[3] *Prop.* 1927: 102, sid. 396.
[4] Jfr även lagen om nyttjanderätt till fast egendom, 1 kap. 7 §.
[5] Jfr UNDÉN, Svensk Sakrätt, II, Lund 1944, sid. 8. — Se även F.S.F. 3 § 1 mom. c).

ställe anses föreligga och då sammanfalla med den ort, där gruvan är belägen.

Med royalty jämställes enligt 28 § 1 mom. K.L. även »periodiskt utgående avgift» för utnyttjandet av immateriella rättigheter. Detta tillägg är skäligen ologiskt, eftersom härigenom med royalty likställes något som helt saknar karaktären av royalty.[1]

De Förenade Nationernas skattekommitté har för sin del närmast tänkt sig en fördelning i beskattningshänseende av royalty i tre grupper:[2] Royalty för utnyttjande av fast egendom (vartill även räknas gruvor och dylika fyndigheter), som borde beskattas, där egendomen är belägen, royalty för utnyttjande av litterär och konstnärlig äganderätt, som borde beskattas där mottagaren av royaltyn var bosatt, samt royalty för utnyttjande av andra immateriella rättigheter. Beträffande sistnämnda grupp föreligger en olikhet mellan förslaget från Mexicokonferensen samt förslaget från Londonkonferensen. Enligt Mexicoförslaget skulle denna royalty endast beskattas i den stat, där rättigheten ifråga utnyttjades, en ståndpunkt alltså, som sammanfaller med den som intagits av den interna svenska skattelagstiftningen. Enligt Londonförslaget däremot skall även detta slag av royalty beskattas i den stat, där mottagaren av royaltyn är bosatt, dock med undantag för det fall att fråga är om erläggande av royalty mellan koncernföretag; i detta fall skall även enligt Londonkonferensen royaltyn beskattas i den stat, där densamma utnyttjas.

I de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen har man icke funnit anledning att särskilt behandla royalty för utnyttjande av litterär och konstnärlig äganderätt. Man har i stället, så till vida i anslutning till svensk skattelagstiftning, åtnöjt sig med att skilja mellan royalty för utnyttjande av fast egendom eller beståndsdelar därav, vartill dock enligt avtalen även räknas gruva, samt royalty för utnyttjande av immateriella rättigheter — detta givetvis i den mån royalty omnämnes i avtalen.

## § 1. Royalty för utnyttjande av fast egendom eller beståndsdelar därav.

De tyska och ungerska avtalen innehålla över huvud taget inga bestämmelser angående royalty. Såvitt fråga är om tyska avta-

[1] Se härom SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 214.
[2] Mexico-London draft, sid. 26, 64, 65.

let torde dock hava varit avsett, att royalty för utnyttjande av fast egendom eller beståndsdelar därav skulle följa samma regler som gälla för annan inkomst av fast egendom och således beskattas allenast i den stat, där den fasta egendomen är belägen.[1] På motsvarande sätt måste uppenbarligen även ungerska avtalet tolkas; denna tolkning överensstämmer för övrigt helt med den princip, som regelrätt tillämpats i olika staters dubbelbeskattningsavtal.[2] På enahanda sätt torde det isländska avtalet böra tolkas (art. 2).

Övriga svenska dubbelbeskattningsavtal innehålla uttryckliga regler i förevarande avseende och innebörden därav är genomgående densamma: Royalty av nu ifrågavarande slag skall städse beskattas i den av staterna, där den fasta egendomen, gruvan eller fyndigheten är belägen.

Denna formulering återgår i finska, danska och norska avtalen (slutprot. p. 13) samt i nederländska avtalet (slutprot. p. III), franska avtalet (slutprot. p. 7) och amerikanska avtalet (art. VI); i nederländska, franska och amerikanska avtalen omnämnes dock även stenbrott.

I schweiziska avtalet talas icke om royalty för utnyttjande av fast egendom, utan om inkomst genom nyttjande av egendomen (slutprot. till art. 3, p. 1), något som för övrigt ock torde överensstämma med svensk terminologi. Däremot talas om royalty för nyttjande av gruvor och andra mineralfyndigheter. Regeln om beskattningsorten är emellertid i båda fallen densamma som i förut omnämnda avtal. Det schweiziska avtalet hänför emellertid till royalty både »fasta och varierande ersättningar» för utnyttjande av rättigheterna ifråga. Att även fasta ersättningar jämställas med royalty överensstämmer ju med den interna svenska rättens ståndpunkt, men saknar motsvarighet i övriga avtal. Denna skillnad mellan avtalens innehåll är dock utan praktisk betydelse, enär även fasta ersättningar, vare sig de betecknas såsom royalty eller ej, skola beskattas i den stat, där den fasta egendomen är belägen. Även det brittiska avtalet omnämner i förevarande sammanhang endast royalty »eller annat belopp», som utbetalas för nyttjandet av »gruva, stenbrott eller annan naturtillgång», vilken royalty skall beskattas i den stat, där gruvan

[1] Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 89.
[2] Jfr SIEGRIST, sid. 120, VAN THEMAAT, sid. 116.

etc. är belägen (art. X, IX). All annan inkomst av fast egendom skall emellertid även beskattas allenast i den stat, där egendomen är belägen. Uttrycket »annat belopp» anknyter närmast till svensk terminologi, som ju i skattehänseende med royalty likställer periodiskt utgående avgift. Ifråga om brittisk rätt bör dock observeras, att upplåtelse av nyttjanderätt till gruva etc. mot en till beloppet bestämd summa, som skall erläggas genom periodiska inbetalningar, betraktas såsom ett kapitalförvärv, som över huvud taget *icke* beskattas.[1]

Tillämpningskungörelserna till avtalen med Tyskland och Ungern innehålla inga särskilda bestämmelser i förevarande avseende. Detta torde få anses innebära, att inkomst av royalty för utnyttjande av fast egendom följer samma regler, som gälla för annan inkomst av fast egendom, såvitt icke fråga är om royalty för utnyttjande av gruva eller annan mineralfyndighet. I överensstämmelse med de interna svenska skattereglerna måste sistnämnda inkomst behandlas såsom inkomst av rörelse; då emellertid i dylikt fall fast driftställe anses föreligga å den ort, där gruvan är belägen,[2] blir dock resultatet detsamma som i nyss angivna fall.

Övriga tillämpningskungörelser innehålla däremot i anvisningarna en uttrycklig regel, som i allmänhet har följande avfattning: Royalty för nyttjande av fast egendom... behandlas i beskattningshänseende som om inkomst av fast egendom är stadgat. Royalty för bearbetande av sådan gruva eller annan fyndighet i någon av de båda staterna, som ej är fast egendom, beskattas i den stat, där gruvan eller fyndigheten är belägen. — Denna föreskrift överensstämmer tydligtvis i sak med avtalens innehåll och leder till samma resultat som ovan angivits beträffande kungörelserna rörande avtalen med Tyskland och Ungern. — Anvisningarna till det brittiska avtalet innehåller intet uttalande härom, vilket innebär, att avtalets bestämmelser skola tillämpas.

## § 2. Royalty för utnyttjande av immateriella rättigheter.

Med avseende å detta slag av royalty är till en början att märka, att upplåtandet av den rättighet, varför royaltyn erlägges,

[1] Jfr KOCH, sid. 94. — Förhållandet är annorlunda ifråga om nyttjanderätt till patent, se nedan under § 2. — Jfr i övrigt art. X p. 3 och sid. 427 nedan.
[2] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 215.

kan ingå som ett led i en utövad rörelse. I sådant fall skall inkomsten å royaltyn givetvis sammanräknas med övriga rörelseinkomster och beskattas enligt de för inkomst av rörelse i de olika avtalen gällande reglerna. Detta är i allmänhet icke direkt uttalat i något av de svenska avtalen, men får anses indirekt framgå av dessas uppställning, enär däri — i den mån royalty över huvud taget omnämnes — först givas reglerna angående beskattning av rörelseinkomst och först senare reglerna angående royalty.[1] För övrigt skulle det i många fall vara praktiskt ogörligt att ur en redovisad rörelseinkomst bryta ut royaltyinkomsten för att särbehandla denna.

Det franska avtalet, prot. p. 8, har emellertid en uttrycklig föreskrift därom, att royalty, som ingår i vinst å rörelse, skall beskattas enligt de beträffande rörelsevinst givna reglerna. Det brittiska avtalet, art. IX, har ock en uttrycklig särregel, som, ehuru den sträcker sig något längre, överensstämmer med vad nu sagts; se härom nedan. Beträffande de tyska och ungerska avtalen kan ej heller någon tvekan uppkomma beträffande riktigheten av det ovan sagda, enär dessa avtal ej alls omnämna royalty; om inkomsten å royalty ingår i rörelse, måste densamma ju då beskattas enligt de för rörelsebeskattning gällande regler.

Bortsett från de fall, då royalty ingår i intäkt av rörelse, må följande anmärkas beträffande de olika avtalens innehåll.

De tyska och ungerska avtalen sakna, såsom förut nämnts, varje bestämmelse angående beskattning av royalty. Ifrågavarande royalty måste då följa huvudregeln, nämligen att skatt å inkomst, som ej särskilt nämnts i avtalet, allenast utgår i den stat, där den skattskyldige är bosatt (tyska avtalet, art. 8, ungerska avtalet, art. 3);[2] detta överensstämmer ock med beskattningsreglerna i övriga avtal angående inkomst av royalty. På enahanda sätt torde det isländska avtalet vara att förstå, ehuru dess kortfattade formulering dock medgiver även annan tolkning.

Övriga avtal innehålla däremot direkta föreskrifter i förevarande avseende;[3] samtliga dessa föreskrifter innebära, att royalty en-

[1] Jfr även Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 9: »Trotzdem dies nicht ausdrücklich gesagt ist, werden Lizenzen, die von einer Betriebsstätte vergeben werden, und Einkünfte daraus, nicht dem Hauptsitze, sondern der Betriebsstätte zugerechnet.»

[2] Jfr Ekenberg i Sv.Sk.T. 1935, sid. 89, Kreisschreiben $^{26}/_{3}$ 1934, sid. 8, Siegrist, sid. 188.

[3] Finska, danska och norska avtalet, prot. p. 13, nederländska avtalet prot. p. III, franska avtalet, prot. p. 8, amerikanska avtalet, art. VI, schweiziska avtalet,

dast skall beskattas i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. De franska och anglosachsiska avtalen innehålla en exemplifiering av de rättigheter, varom fråga är, medan det schweiziska avtalet använder uttrycket »immateriell äganderätt» samt dessutom exemplifierar detta begrepp.

På sätt ovan erinrats har den svenska skattelagstiftningen med royalty likställt periodiskt utgående avgift för utnyttjande av immateriella rättigheter. I avtalen med Finland, Danmark, Norge och Nederländerna har jämväl uttryckligen stadgats, att med royalty likställes dylikt periodiskt utgående avgift. De franska och schweiziska avtalens terminologi är sådan, att därå inbegripas även avgifter av nu angivet slag; uttrycket »royalty» förekommer icke i de franska och schweiziska avtalen. De tyska och ungerska avtalen, som ej alls behandla nu ifrågavarande inkomstart, inbegripa tydligtvis även periodiska avgifter under den allmänna regeln rörande i avtalen ej särskilt omnämnd inkomst.

Det amerikanska avtalet har gjort ifrågavarande beskattningsregel tillämplig å »royalties eller andra belopp» som utgått för utnyttjande av rättigheter av nu ifrågavarande slag. I den amerikanska skattelagstiftningen likställas ock royalties, som utgå för dylikt utnyttjande av rättigheter, med hyresavgifter (rentals), som erläggas i ersättning för utnyttjandet.[1] Denna den amerikanska lagstiftningens ståndpunkt sammanfaller alltså med den, som svensk skattelagstiftning intagit. I överensstämmelse härmed får art. VI i det amerikanska avtalet anses gälla ej blott för royalty utan även beträffande annan periodiskt utgående avgift för utnyttjande av immateriella rättigheter.

Även det brittiska avtalet gäller beträffande »royalty eller annat belopp», art. IX, 2). Härvidlag må anmärkas, att man numera i Storbritannien såsom *inkomst* beskattar även kapitalbelopp, som erläggas — antingen på en gång eller i olika poster — för utnytt-

slutprot. till art. 2, p. 1., brittiska avtalet art. IX. — Beträffande det franska avtalet är för en svensk läsare något förbluffande att finna ifrågavarande regler insprängda i en bestämmelse, som avser fria yrken. Förklaringen är givetvis, att i den franska skattelagstiftningen inbegripas både fria yrken och royalties m. m. under begreppet bénéfices des professions non commerciales, Code Général des impôts directs, art. 78, Décret 1948, art. 28. Förmodligen är det detta sammanförande av olika regler i en och samma paragraf, som föranlett, att den franska textens »les droits d'auteur» översatts med »författararvoden» i stället för »författarrättigheter»; även sistnämnda uttryck är dock något egendomligt i förevarande sammanhang, då ju vad som åsyftas är »les produits de droits d'auteur», d. v. s. inkomst av författarrättigheter, royalty.

[1] I.R.C. sec. 119, a), 4), Regulations 29.119-5; jfr Regulations 29.332-1.

jande av *patent*.[1] Emellertid har i avtalet, art. IX, 4), gjorts ett uttryckligt undantag från denna regel: Kapitalbelopp, som uppbäres från inkomstkällor inom en av staterna genom försäljning av patenträttigheter av en person, vilken är bosatt i den andra staten, skall vara undantaget från beskattning i den förstnämnda staten därest han ej driver rörelse där från fast driftställe. Under det i avtalet, art IX, 2), förekommande uttrycket »annat belopp» får alltså endast inbegripas utbetalningar i form av hyra eller dylikt, som icke hava karaktären av en avbetalning å köpeskilling. Härmed torde i denna del överensstämmelse föreligga mellan den svenska lagstiftningen och avtalets bestämmelser angående beskattning av royalty.

Emellertid har i det brittiska avtalet fyra undantag gjorts från ovan återgivna regel angående beskattning av royalty m. m.:

1) Den, som i sin hemstat uppbär royalty från den andra staten, måste vara skattskyldig därför i hemstaten. Är så icke fallet, gäller icke regeln i art. IX, utan royaltyn beskattas i den stat, som utbetalar densamma. Då emellertid uppburen royalty städse beskattas antingen i Sverige eller Storbritannien, såvitt mottagaren är bosatt i vederbörande land, har bestämmelsen för närvarande icke någon praktisk betydelse. Skulle royaltymottagarens inkomst vara så ringa, att han icke påföres någon skatt i sitt hemland, torde han ändock få anses vara »i princip» skattskyldig, vadan även i detta fall royaltyn är undantagen från beskattning i utbetalarlandet.[2]

2) Den, som i sin hemstat uppbär royalty från den andra staten, får icke i denna andra stat bedriva rörelse från ett därstädes befintligt fast driftställe. Driver han sådan rörelse i den andra staten, blir han därstädes (men icke i sitt hemland) skattskyldig även för därifrån uppburen royalty. Denna regel torde överensstämma med vad som allmänt gäller enligt de olika dubbelbeskattningsavtalen, därest royaltyn ingår i rörelseinkomsten. Regeln skall emellertid tillämpas även om royaltyn *icke* ingår i inkomsten från det fasta driftstället. Man har valt denna väg, därför att det i regel är synnerligen svårt att avgöra, i vad mån viss inkomst kan anses hänförlig till det fasta driftställets verksamhet eller icke, och man har därför föredragit att giva en regel av den allmänna formulering, som ovan angivits.

[1] Sec. 37, I.T.A. 1945.
[2] Jfr SANDSTRÖM, sid. 74, och KOCH, sid. 89.

3) Därest royaltyn till beloppet överstiger vad som är »rimlig och skälig ersättning» för den utövade rättigheten, gäller skattebefrielsen i utbetalarstaten *icke* för den överskjutande delen av royaltybeloppet. — Härmed vill man givetvis förhindra att belopp skattefritt utföras såsom royalty, ehuru de i verkligheten icke hava denna karaktär.

4) Hyresavgifter och royalty för kinematografisk film behandlas *icke* enligt reglerna för royalty utan såsom inkomst av rörelse, art. II 1) i). Dylika inkomster skola således beskattas enligt reglerna i art. III, d. v. s. i mottagarens hemland, *därest* han icke bedriver filmuthyrningsrörelsen från fast driftställe i det andra landet. Nu berörda regel utgör alltså närmast ett undantag från det ovan under 2) angivna undantaget. Den, som hyr ut film till en person i det andra landet, beskattas därstädes för inkomsten *allenast* om just denna rörelse bedrives från fast driftställe i det andra landet; att han i det andra landet utövar annan rörelse från fast driftställe inverkar alltså i detta fall *icke* på beskattningen av inkomsten å filmuthyrning.

Det schweiziska avtalet har en så till vida avvikande formulering från övriga avtal, att däri omnämnes ej blott inkomst genom upplåtande av rätt till utnyttjande av immateriell äganderätt utan även »inkomst» genom avyttring av sådan rätt. Enligt schweizisk rätt beskattas i regel dylika kapitalförvärv såsom inkomst allenast om de ägt rum i rörelse, för vilken bokföringsplikt föreligger.[1] I dylikt fall skall emellertid vinsten ifråga beskattas såsom inkomst av rörelse och icke enligt den i slutprot. till art. 2 angivna regeln. — Även det franska avtalet upptager såsom inkomst bl. a. »vinster genom försäljning» av immateriella rättigheter. Detta överensstämmer ock med avfattningen av de franska skattelagarna, vilka till les bénéfices des professions non commerciales räkna även dylik försäljning.[2] För Sveriges vidkommande gäller alltjämt, att vinsten å dylik försäljning endast kan beskattas i den mån reglerna angående beskattning av realisationsvinst därtill föranleda.

Slutligen må ett par specialerinringar göras beträffande de amerikanska och norska avtalen.

Den royalty och de övriga belopp, varom här är fråga, till-

[1] Se t. ex. Bundesratbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer, art. 21 d.
[2] Code Générale des impôts directs, art. 78, 2, Décret 1948 art. 28.

höra den kategori av till beloppet fastställda eller beräkningsbara årliga eller periodiska inkomster, varå enligt amerikansk rätt ett belopp av 30 % som regel skall avdragas, därest beloppet utbetalas till en person, som icke är amerikansk medborgare och ej heller bosatt i Förenta Staterna, respektive till ett icke amerikanskt företag.[1] Avtalet i och för sig bereder icke någon möjlighet för i Sverige bosatt person att slippa detta skatteavdrag. Visserligen kan han sedermera erhålla restitution av beloppet, men detta är ju en onödig och även besvärlig omgång. För att undgå dylikt skatteavdrag i Förenta Staterna bör därför den i Sverige bosatta betalningsmottagaren skriftligen underrätta utbetalaren om att inkomsten är undantagen från beskattning i Förenta Staterna enligt avtalet ifråga; brevet skall sedan av den amerikanska adressaten skyndsamt överlämnas till vederbörande myndighet i Förenta Staterna.[2]

I det norska avtalet har ett särskilt undantag gjorts från den ovan återgivna, allmänna beskattningsregeln. Enligt norsk skattelagstiftning[3] äro i utlandet bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer skattskyldiga i Norge, därest de utöva eller deltaga i någon rörelse, som drives eller ledes i Norge. Enligt norsk rättspraxis beskattas dock en dylik utländsk person som regel icke för inkomst av royalty från Norge. Om däremot den som uppbär royaltyn är i så hög grad intresserad i resultatet av en rörelse, som drives i Norge, att han kan anses hava ett delägarintresse i rörelsen, beskattas den av honom uppburna royaltyn i Norge.[4] Avtalet har nu i huvudsak anslutit till denna norska ståndpunkt, i det att i slutprot. p. 13 gjorts det undantaget från den allmänna regeln, att beskattningsrätten förbehålles den stat, varifrån royaltyn utgår, därest den, som uppbär royaltyn, har ett sådant inflytande över företagets ledning att det skäligen bör anses som om han själv varit omedelbart delaktig i rörelsens bedrivande.

För Sveriges vidkommande blir givetvis även nu berörda undantag tillämpligt. Ifråga om royalty, som från Sverige utbetalas till Norge, bör följaktligen städse undersökas, om royaltymottagaren har ett dylikt inflytande över företagets ledning. Är så

[1] I.R.C. sec. 211 a), 231 a).
[2] Denna myndighet är the Commissioner of Internal Revenue, Withholding Returns Section, Washington, D.C. — Se i övrigt Treasury decision 4975, sec. 25.8, i Regulations 111, sid. 1172.
[3] Byskatteloven § 10 c, Landsskatteloven § 15 c.
[4] Jfr THOMLE, sid. 17.

fallet, tillämpas den vanliga svenska beskattningsregeln, vilket i detta fall leder till att den norska royaltymottagaren, oberoende av avtalet, blir beskattad i Sverige (men icke i Norge) för royaltybeloppet.

Då tillämpningskungörelserna till tyska och ungerska avtalen sakna föreskrifter rörande royalty, blir resultatet av dessa kungörelsers innehåll, att inkomst av royalty för utnyttjande av immateriella rättigheter beskattas såsom inkomst av rörelse. Då i dessa fall väl regelrätt fast driftställe saknas, blir resultatet, att i Sverige bosatt person härstädes beskattas för dylik royalty, uppburen från Tyskland, medan i Tyskland bosatt person icke beskattas för royalty, uppburen från Sverige.

Övriga kungörelser innehålla i allmänhet en så lydande föreskrift, återgiven i anvisningarna: Royalty av ifrågavarande slag beskattas såsom inkomst av rörelse, för vilken fast driftställe saknas. Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

Föreskriften, att inkomst av royalty beskattas såsom inkomst av rörelse, »för vilken fast driftställe saknas», förefaller vara en omotiverad omskrivning av den enkla regeln, att dylik royalty beskattas i den stat, varest inkomsttagaren är bosatt; måhända har man haft en känsla av att en så tydlig regel alltför mycket skulle avsticka mot kungörelsernas eljest så svårbegripliga formuleringar. I kungörelserna rörande avtalen med Frankrike och Schweiz har man emellertid givit regeln sist angivna, tydliga formulering. — Kungörelsen rörande avtalet med Frankrike innehåller även en uttrycklig föreskrift om att royalty, som utgjort intäkt av »industriell verksamhet eller handelsrörelse», också skall beskattas såsom inkomst av sådan rörelse. Då emellertid royalty av ifrågavarande slag enligt svensk rätt städse anses utgöra inkomst av rörelse, utsäger berörda föreskrift efter ordalagen intet annat än vad även därförutan skolat gälla. Meningen är dock givetvis, att om royalty ingår i inkomst av annan rörelse, skola reglerna för beskattning av sistnämnda rörelse även gälla beträffande royaltyn; inkomst av royalty kommer alltså i detta fall att beskattas i den stat, där huvudrörelsen utövas från fast driftställe. Detta är ock en regel, som — ehuru föreskrift därom saknas i övriga kungörelser — måste anses tillämplig även ifråga om däri avsedda fall.

I kungörelsen rörande norska avtalet har inryckts en bestämmelse, motsvarande den i avtalet givna, enligt vilken royalty, som utgår från en av staterna, alltid skall beskattas i nämnda stat, därest den som uppbär royaltyn har sådant inflytande över företagets ledning, att det skäligen bör anses som om han själv varit omedelbart delaktig i rörelsens bedrivande.

Beträffande brittiska avtalet hava inga särskilda tillämpningsföreskrifter givits i denna del.

## Kap. 7. Beskattning av inkomst; inkomst av fritt yrke.

Enligt 27 § K.L. hänföres till *rörelse* även »yrkesmässigt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, såvitt verksamheten ej utövats på grund av tjänst». Beskrivningen å de s. k. fria yrkena i denna paragraf är emellertid föga tillfredsställande.[1] Inom denna grupp — och därmed även inom ramen för 27 § K.L. — falla nämligen en mångfald andra fria yrken, vilka ej hava vetenskaplig, litterär eller konstnärlig karaktär, t. ex. verksamhet såsom privatlärare, läkare, tandläkare, veterinär, advokat, arkitekt, ingenjör, revisor m. m.

I den mån emellertid det fria yrket utövats »på grund av tjänst», beskattas inkomsten därav icke såsom inkomst av rörelse utan såsom inkomst av tjänst, vilket har betydelse framför allt ifråga om beskattningsorten; inkomst av rörelse beskattas där densamma bedrives från fast driftställe, inkomst av tjänst där befattningshavaren är bosatt. Inkomst av fritt yrke betraktas såsom inkomst av tjänst t. ex. i sådana fall, då en läkare, som är anställd vid ett sjukhus, uppbär ersättning härför i form av rätt att å sjukhuset behandla egna patienter mot ersättning av dessa.[2] — Å andra sidan kan ersättning, som i regel betraktas såsom inkomst av tjänst, stundom i stället beskattas såsom inkomst av rörelse, nämligen i sådana fall, då tjänsteuppdraget ingår som ett led i den utövade fria yrkesverksamheten. Då sålunda en advokat, förutom inkomsten av det egentliga advokatyrket,

[1] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 107.
[2] Se t. ex. R. 1944: ref. 29.

även uppbar arvoden såsom styrelseledamot i bolag och såsom förmyndare, hänfördes även dessa arvoden till inkomst å advokatrörelsen och beskattades, där denna rörelse bedrevs.[1]

Särskilda bestämmelser hava emellertid meddelats angående beskattning av inkomst av vissa fria yrken, som av utlänningar utövas i Sverige. Dessa bestämmelser återfinnas i förordningen den 23 oktober 1908 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, 4 §; det är här fråga om utlänningar och i utlandet bosatta svenska undersåtar, som giva eller medverka vid vissa offentliga föreställningar. Bevillningsavgiften ifråga utgår, i fall då utlänningen själv giver offentlig föreställning, med i regel 5 % av bruttoinkomsten. De föreställningar, om vilka här är fråga, utgöras av:

a) Konsert, opera- eller annan musikalisk, dramatisk eller litterär föreställning, cirkus- eller varietéföreställning, så ock annan med någon av de nu nämnda jämförlig föreställning ävensom bal, maskerad eller annan dylik tillställning; däremot utgår ingen bevillningsavgift, då utlänning håller föredrag här i riket.[2]

b) Karusell- eller annan konståkning, målskjutning, ringkastning eller kraftprov samt förevisande av människor, djur, naturalier eller andra föremål eller av panorama, biografbilder, vaxkabinett, optiska eller mekaniska konststycken eller annan med de nu nämnda jämförlig tillställning.

Vidare stadgas skyldighet för utlänning och i utlandet bosatt svensk undersåte att erlägga bevillningsavgift, då han medverkar vid av svensk eller utlänning given offentlig föreställning, offentligt utförande av musik, såsom kafékonsert och dylikt, eller vid annan offentlig tillställning; denna avgift utgår med 10 % av den inkomst, som på grund av hans medverkan tillflyter honom. Till senast angivna tillställningar har i rättspraxis räknats även offentliga idrottstävlingar,[3] vilket medförde ett tillägg till förordningen, enligt vilket tillägg frihet från erläggande av bevillningsavgiften åtnjutes för *amatör*idrottsmän vid deltagande i idrottstävlingar.[4] Slutligen skall en särskild bevillningsavgift om 15 kronor för månad erläggas av utländska positivspelare, musikanter, förevisare av djur eller annat, akrobater och dylika, vilka dri-

[1] R. 1940, not. 700; jfr R. 1929: ref. 62.
[2] Bevillningsutskottets *bet.* 1908: 17, sid. 27, *prop.* 1913: 286, sid. 13.
[3] R. 1909, not. 133.
[4] Prop. 1910: 193.

va sitt näringsfång under bar himmel och uppbära allenast frivillig avgift.

Allmän befrielse från bevillningsavgiftens erläggande kan erhållas av här i riket bosatt utlänning, som förvärvar lika rätt med härstädes bosatt svensk undersåte till ovan omförmält offentligt uppträdande.[1]

Mot nu berörda föreskrifter svarar ett stadgande i 54 § K.L. och 7 § F.S.I. enligt vilket utlänning eller i utlandet bosatt svensk medborgare, vilken givit eller medverkat vid offentlig föreställning, som avses i förordningen angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, frikallas från skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt för inkomst av föreställning, för vilken dylik bevillningsavgift utgjorts eller beträffande vilken befrielse från avgift jämlikt stadgande i samma förordning åtnjutits (t. ex. amatöridrottsmän).

Då ovan berörda bestämmelser infördes, var givetvis avsikten, att bevillningsavgifterna ifråga skulle till beloppet ungefär motsvara de eljest utgående inkomstskatterna. Så var ock fallet, då bestämmelsen för fyrtio år sedan infördes. Nu uppgå emellertid i regel inkomstskatterna till väsentligt högre belopp än bevillningsavgiften, varför det är en icke obetydlig ekonomisk fördel för utlänningar att erlägga bevillningsavgift i stället för inkomstskatt.

I de svenska dubbelbeskattningsavtalen exemplifieras i regel begreppet fritt yrke och detta på ett sätt, som fördelaktigt avviker från avfattningen i denna del av 27 § K.L.; såsom exempel å fritt yrke anföras nämligen genomgående »vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande och uppfostrande verksamhet, så ock verksamhet som läkare, advokat, arkitekt och ingenjör».[2] I det schweiziska avtalet har dock särskilt betonats, att fråga skall vara om en *självständig* verksamhet, något som naturligtvis även gäller beträffande övriga avtal, efter som i det fria yrkets karaktär just ligger att verksamheten bedrives självständigt. De nederländska, amerikanska och brittiska avtalen sakna emellertid varje definition å begreppet fritt yrke, men innebörden av detta begrepp får

[1] Kungörelsen den 31 december 1913 ang. rätt för utlänning m. fl. att här i riket giva offentlig föreställning m. m.

[2] Tyska avtalet, slutprot. p. 9, finska, danska och norska avtalen, slutprot. p. 8, franska avtalet, prot. p. 8, ungerska avtalet, art. 7, schweiziska avtalet, slutprot. till art. 5.

antagas vara densamma som i övriga avtal.[1] I det isländska avtalet behandlas icke särskilt frågan om inkomst av fria yrken.

Bestämmelserna angående beskattningsrättens fördelning mellan olika stater, då fråga är om inkomst av fria yrken, har i avtalen följt två olika linjer. Enligt vissa avtal skall inkomst av fritt yrke beskattas efter samma grunder som inkomst av rörelse, en regel alltså, som överensstämmer med den interna svenska rätten. Enligt övriga avtal skall däremot inkomst av fritt yrke beskattas enligt motsvarande grunder som inkomst av tjänst. I verkligheten blir dock skillnaden mellan dessa två metoder icke så stor, enär även i fall, då inkomsten skall beskattas såsom inkomst av tjänst, avtalen i allmänhet utformats så att en anknytning vunnits till avtalsbestämmelserna om beskattning av rörelseinkomst. De anglosachsiska avtalen, vilka även likställa fritt yrke med tjänst, hava dock erhållit en avvikande utformning och behandlas därför för sig.

Enligt finska, danska och norska avtalen (slutprot. p. 8) skall inkomst av fritt yrke beskattas efter samma regler som inkomst av rörelse. Detta innebär alltså, att om vederbörande är bosatt i en av de avtalsslutande staterna men utövar fritt yrke i den andra staten, beskattas han i sistnämnda stat endast om det fria yrket därstädes utövats från fast driftställe. — Följande rättsfall från Danmark må anföras: En ingenjör, som var dansk medborgare, hade ett fast kontor i utlandet, från vilket kontor han tillvaratog ett antal radiobolags intressen, bl. a. genom inkasserande av licensavgifter; han avlönades med provision och han var berättigad till tre månaders uppsägningstid. En del av ingenjörens inkomster härrörde från Sverige. Ingenjören ansågs bosatt i Danmark. Dubbelbeskattningsavtalet med Sverige ansågs icke tillämpligt å den del av hans inkomster, som härrörde från Sverige, enär hans arbete i Sverige icke utgjorde en självständig förvärvsverksamhet i egentlig mening.[2]

Enligt tyska avtalet (art. 5), nederländska avtalet (art. 7), franska avtalet (art. 6), ungerska avtalet (art. 7) och schweiziska avtalet (art. 5) är däremot beskattningen av inkomst av fritt yrke reglerad efter i viss mån enahanda grunder som ifråga om inkomst av tjänst. Dock göras härvid vissa tillägg, vilka, såsom ovan

[1] Jfr Ekenberg i Sv. Sk. T. 1942, sid. 299.
[2] L.O.R. sid. 72.

antytts, väsentligt minska skillnaden mellan dessa regler och dem, som meddelats i de nyss förut berörda avtalen.

Det tyska och det franska avtalet föreskriva sålunda, att inkomsten skall beskattas allenast i den stat, inom vars område den personliga verksamhet utövats, av vilken inkomsten härrör, men härefter tillägges, att utövning av fritt yrke i en av staterna anses föreligga allenast i det fall, då yrkesverksamheten har ett »fast centrum» i denna stat. Enligt det nederländska avtalet föreskrives, att inkomst av fria yrken[1] beskattas i den av de båda staterna, »där vederbörande har en stadigvarande anordning för utövande av sin yrkesmässiga verksamhet». I det ungerska avtalet stadgas, liksom i det tyska och det franska, att skatt å inkomst av fritt yrke uppbäres allenast i den stat, inom vilken den verksamhet utövas, varifrån inkomsten härrör; härefter tillägges emellertid: »Såsom ort för utövande av fritt yrke anses uteslutande den ort, där den yrkesmässiga verksamheten utövas stadigvarande och ej blott på ett övergående sätt». Det schweiziska avtalet föreskriver, att en person, bosatt i en av staterna, får beskattas i den andra staten för inkomst av fritt yrke »endast i den mån inkomsttagaren där utövar sin personliga verksamhet under användande av en stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande».

Om det ungerska avtalet för ögonblicket lämnas åsido, finner man i senast berörda avtal en provkarta å nya, till sin innebörd icke definierade uttryck: »fast centrum», »stadigvarande anordning», »stadigvarande anordning, som regelmässigt står till förfogande» — vad är nu innebörden av och skillnaden mellan dessa uttryck? Svaret å denna fråga lärer helt enkelt bliva, att man i nu omhandlade avtal velat anknyta till begreppet fast driftställe, men — då enligt avtalen ifråga fritt yrke icke likställes med rörelse — icke kunnat använda uttrycket fast driftställe och då i stället mödosamt strävat att finna ett annat, därmed synonymt uttryck. De återgivna uttrycken torde därför få anses hava samma innebörd i samtliga ifrågavarande fall och därvid närmast mot-

[1] Den svenska texten har uttrycket »inkomst av yrkesmässig icke kommersiell verksamhet», där den franska originaltexten talar om »les revenus de professions non commerciales», en översättning, som i vart fall icke för lekmannen underlättar uppsökandet av de bestämmelser i avtalet, som gälla fria yrken. Visserligen använder den franska texten icke uttrycket »professions libérales», men det är dock endast de fria yrkena som åsyftas. — Jfr VAN THEMAAT, sid. 143, not 133.

svara begreppet fast driftställe.[1] Såsom exempel å hithörande »fasta centra» och »stadigvarande anordningar» har från schweizisk sida anförts en läkares mottagningsrum, ett kontor o. d.[2]

För det fall, att yrkesutövaren har »fasta centra» etc. i båda staterna, uppstår frågan, huru inkomsten skall i beskattningshänseende fördelas mellan staterna. Denna fråga har uttryckligen besvarats endast i det nederländska avtalet, art. 7, som föreskriver, att i dylikt fall skola bestämmelserna om fördelning av rörelseinkomst, då fast driftställe finnes i båda staterna, äga motsvarande tillämpning. Ehuru denna föreskrift icke återfinnes i övriga hithörande avtal, lärer ligga i sakens natur, att även vid tillämpningen av dessa avtal samma regel får tillämpas, som gäller för fördelning av rörelseinkomst, då fast driftställe finnes i båda staterna.[3]

I det ungerska avtalet har man däremot valt en annan väg och låter det avgörande kriteriet vara, att verksamheten utövats stadigvarande och ej blott på ett övergående sätt i den ena av staterna. Denna begreppsbestämning skiljer sig dock icke så mycket från den, som utmärker de närmast förut behandlade avtalen. Har vederbörande stadigvarande utövat sin verksamhet å viss ort, lärer han ock i regel där hava ett »fast centrum» eller en »stadigvarande anordning». Emellertid behöver så icke vara fallet, vadan det ungerska avtalet sträcker sig längre än de övriga nu behandlade. Därtill kommer, att det givetvis är teoretiskt tänkbart, att en person anses hava utövat sin verksamhet »stadigvarande» både i Sverige och Ungern under en och samma tid. I sådant fall finnes ingen regel om fördelning av beskattningsrätten och att analogiskt tillämpa bestämmelserna om fördelning av rörelseinkomst är ju ogörligt, eftersom utgångspunkten härför, de fasta driftställena, saknas. I dylikt fall kommer alltså en dubbelbeskattning att inträda,[4] som endast kan undanröjas genom särskild överenskommelse enligt art. 14. i avtalet.

Det schweiziska avtalet har gjort ett undantag beträffande tantiem och styrelsearvoden i aktiebolag, vilka ersättningar skola

[1] Jfr Botschaft $^{20}/_{12}$ 1937, sid. 10: »Es liegt hier eine Annäherung an den Begriff der Betriebsstätte vor». — Jfr även SIEGRIST, sid. 164. — Annorlunda VAN THEMAAT, sid. 145.

[2] Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 13; jfr även Kreisschreiben $^{28}/_{3}$ 1934, sid. 6, och SIEGRIST, sid. 165.

[3] VAN THEMAAT, sid. 144, synes dock vara av annan mening.

[4] Jfr VAN THEMAAT, sid. 144.

beskattas allenast i den stat, varifrån desamma utbetalas, *även om* mottagaren är skattskyldig för inkomst av fritt yrke i den andra staten samt ersättningarna äro att hänföra till sådan inkomst. Det franska avtalet, art. 10, har även en särbestämmelse rörande tantiem, m. m., vilka ersättningar skola beskattas allenast i den stat, där bolagets ledning har sitt verkliga säte. Beträffande sist omförmälda två fall hänvisas till kap. 9, nedan.

De amerikanska och brittiska avtalen innehålla identiskt samma regler för beskattning av inkomst av fritt yrke som beträffande beskattning av inkomst av tjänst, vilket innebär, att skattskyldighet i vissa fall inträder först efter någon tids vistelse i en av staterna; även i denna del hänvisas emellertid till den följande framställningen, kap. 8, § 2.

En speciell fråga återstår att i detta sammanhang behandla, nämligen hur man i avtalen tagit ståndpunkt till den särskilda bevillningsavgift, varom ovan varit tal och som av utlänningar m. fl. erlägges i stället för inkomstskatt, då de giva eller medverka vid offentliga föreställningar.

I tyska avtalet (slutprot. p. 9) samt finska, danska, norska och ungerska avtalen (slutprot. p. 4) är uttryckligen stadgat, att dessa bevillningsavgifter *icke* falla under avtalet. Det franska avtalet omnämner icke bevillningsavgifterna ifråga, vilket ju enligt detta avtal innebär,[1] att bevillningsavgifterna icke inbegripas under avtalet. Ej heller det nederländska avtalet omnämner bevillningsavgifterna; här kan alltså tvekan uppstå, huruvida dessa avgifter skola anses falla under avtalet eller ej, eftersom ifrågavarande avtal icke har konstruerats efter samma princip som det franska. Då emellertid i alla andra avtal (bortsett från det isländska, som ju har en speciell karaktär) direkt eller indirekt tagits ståndpunkt till frågan om bevillningsavgifterna, synes befogat antaga, att därest avgifterna ifråga skolat inbegripas under avtalet detta hade uttryckligen angivits. Då så icke skett, synes sannolikheten tala för att avsikten *icke* varit att bevillningsavgifterna skulle falla inom ramen för avtalet.

I de fall, då avtalet icke gäller beträffande bevillningsavgifterna, innebär detta tydligtvis, att Sverige icke är genom avtalet förhindrat att uttaga bevillningsavgift, oaktat vederbörande i sitt hemland kanske beskattas även för den i Sverige uppburna in-

[1] Jfr ovan Kap. 1, § 1.

komsten. Här kan alltså en viss dubbelbeskattning inträda trots avtalen. Så blir tydligtvis fallet, om vederbörande uppträder i Sverige utan att härstädes hava ett fast driftställe eller ett »fast centrum» etc., respektive då han icke uppträder stadigvarande härstädes (ungerska avtalet).

Vid upprättandet av det schweiziska avtalet har man däremot valt en avfattning, som utesluter dubbelbeskattningen även i nu förevarande fall. Visserligen gäller enligt slutprot. till art. 1, att avtalet icke tillämpas å de svenska bevillningsavgifterna för särskilda förmåner och rättigheter, men samtidigt gäller enligt slutprot. till art. 5, p. 2, att yrkesinkomst, som i den ena staten förvärvas av skådespelare, musiker, cirkus- eller varietéartister o. d. skall beskattas i samma stat *oberoende* av om därstädes finnes en stadigvarande anordning, som regelmässigt står till inkomsttagarens förfogande. Då dylik verksamhet utövas i Sverige utan att härstädes finnes någon »stadigvarande anordning», har Schweiz således avstått från sin beskattningsrätt, detta i motsats till vad eljest gäller beträffande fria yrken. Resultatet blir alltså att dylika artister etc. visserligen alltid drabbas av bevillningsavgift vid uppträdande i Sverige, men att beskattningen alltid begränsas härtill; ingen ytterligare schweizisk skatt ifrågakommer, även om »stadigvarande anordning» saknas för den i Sverige uppträdande artisten. Å andra sidan följer av det sagda, att artister från Sverige, som uppträda i Schweiz, beskattas för därstädes uppburen inkomst oberoende av om någon »stadigvarande anordning» funnits i Schweiz. I detta fall har Sverige i enlighet med slutprot. till art. 5 i avtalet att avstå från sin beskattningsrätt i vad gäller den i Schweiz förvärvade inkomsten.

Det amerikanska avtalet har i art. XI vissa förut berörda föreskrifter, enligt vilka inkomst av fria yrken skall beskattas enligt samma grunder som inkomst av tjänst, d. v. s. först efter viss tids vistelse i Förenta Staterna. Enligt art. XI d) gäller dock, att dessa föreskrifter icke skola äga tillämpning å skådespelare, artister, musiker eller professionella idrottsmän för inkomster, som de åtnjutit i utövning av sitt yrke.[1] Härav följer då enligt art. XI a), att ifrågavarande inkomst skall beskattas allenast i den stat, där »arbetet» utförts. Förhållandet blir alltså detsamma, som enligt avtalet med Schweiz. En artist etc. från Sverige,

[1] Ang. denna bestämmelses tillkomst, se Ex. rept., sid. 9—10.

som uppträder i Förenta Staterna, beskattas där för sin genom uppträdandet förvärvade inkomst, oberoende av huru kortvarigt uppträdandet varit; Sverige avstår återigen från att beskatta denna inkomst. En artist etc. från Förenta Staterna, som uppträder i Sverige, drabbas här av bevillningsavgiften för särskilda förmåner och rättigheter (men icke av någon annan skatt); i Förenta Staterna åter beskattas visserligen även inkomsten från Sverige, men avdrag medgives å den amerikanska skatten för de i Sverige erlagda skatterna å inkomst, art. XIV; se kap. 14, nedan. Enligt uttrycklig bestämmelse i prot. p. 6 skola de svenska bevillningsavgifterna, »utgående å bruttoinkomst för artister, musiker och professionella idrottsmän m. fl.» anses vara skatter å inkomst vid tillämpningen av art. XIV.

Det brittiska avtalet är utformat på motsvarande sätt. Art. XIV innehåller regler om beskattning av inkomst av fria yrken och tjänst, beträffande vilken inkomst skattskyldighet i vissa fall inträder först efter viss tids vistelse i vederbörande stat. Enligt p. 3 äro emellertid dessa bestämmelser icke tillämpliga på inkomster, som förvärvas av skådespelare, filmskådespelare, radioartister, musiker, idrottsmän och dylika, vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet; med »idrottsmän» förstås i detta sammanhang tydligtvis professionella idrottsmän. Nu nämnda yrkesutövare beskattas alltså i det land, där de uppträda, oberoende av längden av deras vistelse därstädes. En artist etc. från Sverige, som uppträder i Storbritannien, beskattas alltså därstädes för sin inkomst å uppträdandet, medan Sverige enligt art. XIX avstår från sin rätt att beskatta denna inkomst. — En artist etc. från Storbritannien, som uppträder i Sverige, drabbas här i regel endast av bevillningsavgift; ifråga om filmskådespelare, som även nämnas i art. XIV 3) utgår dock ingen bevillningsavgift, vadan i stället av dem uttages vanlig inkomstskatt. I Storbritannien beskattas även den i Sverige förvärvade inkomsten, men från den påförda brittiska skatten avräknas i Sverige påförd skatt, art. XIX. Enligt särskild föreskrift i art. XIX, 4), skall den bevillningsavgift, som i Sverige uttages av »skådespelare, radioartister, musiker, idrottsmän och dylika, vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet», vid tillämpningen av art. XIX anses såsom en svensk skatt.

Tillämpningskungörelserna innehålla i allmänhet icke någon

särskild föreskrift rörande beskattning av inkomst av fritt yrke. Följaktligen tillämpas då å dylik inkomst de i kungörelserna givna reglerna angående beskattning av inkomst av rörelse och detta även i sådana fall, då inkomsten ifråga enligt avtalen är att hänföra till inkomst av tjänst. Å förut anförda skäl leder emellertid en sådan tillämpning, varvid det avgörande blir om yrket utövas från fast driftställe, praktiskt taget till samma resultat som avtalens föreskrift. I kungörelserna rörande avtalen med Förenta Staterna och Schweiz finnas dock särskilda regler givna angående beskattningen av inkomst av fritt yrke.

Enligt förstnämnda kungörelse tillämpas härvid, liksom enligt avtalet, enahanda regler som beträffande inkomst av tjänst; se härom kap. 8 § 2 nedan. En särskild föreskrift har emellertid meddelats beträffande skådespelare och dylika yrkesutövare. En i Sverige bosatt skådespelare, som giver föreställningar i Förenta Staterna, blir därför enligt kungörelsen icke beskattad i Sverige för inkomsten härav (1 § 1 mom. första st. c jämfört med andra stycket) oberoende av om vistelsen i Förenta Staterna varar längre eller kortare tid. I motsatt fall inträder ej heller någon dubbelbeskattning: Antingen påföres bevillningsavgift härstädes, vilken sedan avräknas å den amerikanska skatten, eller ock — om vederbörande förvärvat samma rätt till offentligt uppträdande, som tillkommer svensk medborgare — påföres icke någon skatt i Sverige utan allenast i Förenta Staterna.

Jämlikt kungörelsen rörande det schweiziska avtalet behandlas inkomst av fritt yrke i regel på samma sätt som inkomst av rörelse; härom gäller vad ovan sagts. I denna kungörelse finnas vidare uttryckliga föreskrifter rörande inkomst av verksamhet som skådespelare, musiker, cirkus- eller varietéartist el. dyl.: I Sverige bosatt person är härstädes fri från skatt för dylik inkomst, förvärvad i Schweiz, och i Schweiz bosatt person beskattas i Sverige för härstädes förvärvad dylik. Dessa föreskrifter överensstämma alltså med avtalets innehåll.

Ifråga om det brittiska avtalet innehålla anvisningarna till art. XIV vissa föreskrifter, som sammanfalla med vad ovan anförts.

# Kap. 8. Beskattning av inkomst; inkomst av tjänst.

Till inkomst av tjänst räknas enligt svensk skattelagstiftning »allmän eller enskild tjänst eller stadigvarande uppdrag ävensom varje annan fast eller tillfällig arbetsanställning», 31 § K.L. Med inkomst av »arbetsanställning» förstås »den kroppsarbetande befolkningens inkomst av lönearbete» och denna arbetsanställning hänföres i beskattningsavseende till gruppen tjänst, vare sig anställningen är tillfällig eller varaktig. Ett uppdrag måste däremot vara stadigvarande för att betraktas såsom tjänst, i annat fall föreligger s. k. tillfällig förvärvsverksamhet.[1]

Med tjänst likställes pension, livränta och undantagsförmåner samt periodiskt understöd, därest givaren är berättigad till avdrag därför.

Ifråga om skattskyldigheten gäller enligt 53 § K.L., att fysisk person är skattskyldig för all inkomst av tjänst, som han förvärvar medan han är bosatt här i riket, likgiltigt om inkomsten förvärvats i Sverige eller å utländsk ort. Beträffande svensk medborgare, som tillhört svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands gälla enligt 69 § K.L. och 17 § F.S.I. särskilda regler. Vederbörande betraktas i beskattningshänseende såsom bosatta i Sverige och detta gäller även hans hustru och barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom. Dylik befattningshavare är emellertid *icke* skyldig erlägga kommunal inkomstskatt i Sverige för sin inkomst av berörda tjänst.[2] Härutöver äro nu ifrågavarande personer även befriade från skyldigheten att erlägga kupongskatt, Kup.F. 1 §. — För tid, under vilken fysisk person icke varit bosatt här i riket, är han skattskyldig allenast för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst. Förmåner, som härröra av ett förutvarande tjänsteförhållande (pension, vissa undantagsförmåner o. s. v.) och åtnjutas av person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas

[1] Jfr SANDSTRÖM, Beskattning av tjänst, sid. 34.
[2] Jfr SANDSTRÖM, Beskattning av tjänst, sid. 63.

här i riket, beskattas i Sverige, om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats härstädes, p. 2 anv. till 53 § K.L.[1] För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för livränta eller vissa andra med tjänst likställda förmåner (närmast är här fråga om periodiskt understöd), som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.

I de olika dubbelbeskattningsavtalen har emellertid frågan om skattskyldigheten reglerats på ett från de interna svenska reglerna ofta avvikande sätt. Med avseende å redogörelsen härför synes erforderligt att särskilja vissa olika grupper, vilka samtliga enligt den svenska skattelagstiftningen hänföras till begreppet tjänst.

## § 1. Offentlig tjänst.

Hithörande regler behandlas under I utan hänsynstagande till de specialbestämmelser, som avse diplomatiska och konsulära befattningshavare. För dessa gällande särbestämmelser behandlas för sig under II.

### I. I allmänhet.

I de olika avtalen angives i allmänhet vad som skall förstås med inkomst av offentlig tjänst; i danska och norska avtalen omnämnas dock ej dessa tjänsteinkomster för sig. Enligt en del av övriga avtal föres till förevarande grupp inkomst, som utbetalas av en stat eller av kommuner eller av annan offentligrättslig person; stundom tillägges — vad som dock även därförutan måste gälla — att den offentligrättsliga personen skall hava i vederbörlig ordning tillkommit i enlighet med de avtalsslutande staternas inre lagstiftning (avtalen med Tyskland art. 6, Finland art. 7, Frankrike art. 7, Schweiz art. 8; i sistnämnda avtal nämnes visserligen icke kommuner, men dessa inbegripas, liksom kantonerna, under uttrycket »offentligrättslig juridisk person»). I det amerikanska avtalet, art. X, upptages lön, arvode eller annan liknande ersättning, som utbetalas av en av de avtalsslutande staterna eller därunder lydande statlig och kommunal enhet, territorium eller besittning; även i detta fall åsyftas tydligen befattningar av samma karaktär som enligt de först nämnda avtalen.

De nederländska och ungerska avtalen, art. 8, äro däremot

[1] Jfr SANDSTRÖM, Beskattning av tjänst, sid. 58.

något oklara i förevarande avseende. Enligt den svenska översättningen gälla dessa avtal löner till »ämbets- och tjänstemän i allmän tjänst» i en av de båda avtalsslutande staterna. Uttrycket »allmän tjänst» är givetvis så vidsträckt, att därunder enligt svenskt språkbruk kan inbegripas även befattningshavare i kommunal tjänst. Tyvärr saknas emellertid detta uttryck i de franska originaltexterna, vilka endast tala om »fonctionnaires et employés publics d'un des deux Etats contractants», d. v. s. (statliga) ämbets- och tjänstemän i en av de båda avtalsslutande staterna. Då härmed jämställas slutorden i art. 8 i båda avtalen, vari utsäges, att beskattningen skall äga rum i »den av staterna, som utbetalar lönerna», lärer än ytterligare framgå, att de två avtalen *icke* avse kommunala befattningshavare i förevarande sammanhang, utan endast statliga sådana; endast till sistnämnda grupp utbetalar ju vederbörande stat deras löner.[1]

Enahanda är förhållandet enligt brittiska avtalet, vilket dock i detta avtal är uttryckligen angivet. De särskilda bestämmelser, som meddelats i art. XIII angående inkomst i offentlig tjänst, gälla nämligen allenast beträffande löner, som utbetalas av den ena staten eller från fonder, som denna stat inrättat. Däremot gälla bestämmelserna ifråga *icke* för inkomst i kommunal tjänst; dylik inkomst beskattas i stället såsom inkomst av enskild tjänst.

I de fall, då kommunala befattningshavare icke behandlas på samma sätt som statliga sådana, komma även i övrigt vederbörandes löner att i beskattningshänseende följa reglerna för inkomst av enskild tjänst; se härom nedan under § 2. Den praktiska betydelsen härav torde dock vara ringa.

Det anmärkes slutligen, att även vissa andra avtal än det amerikanska omnämna andra offentligrättsliga personer än stat och kommun; sålunda omnämner t. ex. det tyska avtalet även delstater och provinser, samt det franska avtalet provinser och departement.

Den allmänna principen för beskattning av inkomst av offentlig tjänst är den, att dylik inkomst bör beskattas allenast i den stat, som *utbetalar* beloppen.[2] Denna princip har ock kommit till uttryck i De Förenade Nationernas modellförslag.[3]

De svenska dubbelbeskattningsavtalen följa även denna princip,

[1] Icke desto mindre jämställes i tillämpningskungörelserna bl. a. avlöning från provinser och kommuner med avlöning från vederbörande stat.

[2] Jfr VAN THEMAAT, sid. 146.

[3] Mexico-London draft, sid. 24, 62, 63.

dock med ett par undantag. Vad angår löner, arvoden och dylikt är alltså den allmänna regeln i dessa avtal, att desamma beskattas allenast i den stat, från vilken beloppen utbetalas.[1]

Enligt de danska och norska avtalen gäller däremot, att inkomsten ifråga skall beskattas allenast i den stat, där inkomsttagaren är *bosatt*.[2] Då dessa avtal sakna särbestämmelser för ifrågavarande fall, ingriper nämligen här den supplerande allmänna regeln (art. 3 i avtalen). Enahanda torde förhållandet få anses vara även enligt avtalet med Island, art. 2.

Ifråga om pensioner, utbetalda på grund av innehavd offentlig tjänst följa alla avtal, utom det franska avtalet, samma regler som beträffande löner i dylik tjänst. Alltså beskattas dessa pensioner i regel i den stat, från vilken pensionen utbetalas,[3] dock att enligt danska och norska avtalen beskattningsrätten tillkommer den stat, där pensionstagaren är bosatt. Sistnämnda ståndpunkt har även Frankrike intagit ifråga om pensioner på grund av statlig anställning, franska avtalet art. 11; dessa pensioner beskattas i den stat, där pensionstagaren har sitt hemvist.

Det brittiska avtalet innehåller emellertid i art. XIII ett par undantag från den eljest gällande beskattningsregeln, och detta ifråga om såväl löner som pensioner, vilka utgå på grund av arbete, som utförts i den ena statens tjänst. Regeln om beskattning hos utbetalarstaten gäller nämligen *icke*, om mottagaren av beloppet är medborgare i den andra staten; dock skall regeln gälla om vederbörande är medborgare i båda staterna. — Om Sverige utbetalar dylik lön eller pension till en i Storbritannien bosatt person, beskattas lönen eller pensionen endast i Sverige, detta enligt huvudregeln. Om inkomsttagaren emellertid är brittisk medborgare, skall det utbetalda beloppet beskattas i Storbritannien, icke i Sverige; detta följer av art. XIX jämförd med art. XIII. Det sagda skulle enligt avtalet gälla, även om personen *icke* vore bosatt i Storbritannien, men i de svenska anvisningarna har regeln begränsats till nyssnämnda fall; endast i detta fall kan ju Storbritannien utöva beskattningsrätten. Skulle emellertid inkomsttagaren vara både svensk och brittisk medborgare, behåller

[1] Tyska avtalet har det egendomliga uttrycket »gäldenärsstaten».
[2] Jfr VAN THEMAAT, sid. 147.
[3] Bestämmelsen härom har i regel inryckts i samma artikel som behandlar lönerna; i nederländska avtalet finnes dock en särskild artikel om offentliga pensioner, art. 9.

Sverige beskattningsrätten till det utbetalda beloppet. Regeln om beskattning i utbetalarstaten gäller vidare *icke*, då fråga är om utbetalningar, vilka utgöra ersättning för tjänster, utförda i samband med rörelse, som endera staten bedrivit i förvärvssyfte; enligt anvisningarna till art. XIII skall dylik inkomst behandlas såsom inkomst av enskild tjänst. Båda de nu i brittiska avtalet gjorda undantagen överensstämma nära med motsvarande bestämmelser i De Förenade Nationernas modellförslag. — Det torde böra anmärkas, att de särskilda regler, som enligt amerikanska och brittiska avtalen gälla för inkomst av personligt arbete (se § 2 nedan), icke äro tillämpliga å inkomst av offentlig tjänst. Detta är uttryckligen stadgat i amerikanska avtalet, art. XI e), och måste gälla även enligt det brittiska avtalet (med ovan angivet undantag), enär de bestämmelser rörande inkomst av offentlig tjänst, som meddelats i art XIII, eljest vore meningslösa; beträffande pensioner är ett uttryckligt undantag gjort i art. XV.

Slutligen anmärkes, att enligt avtalet med Sovjetunionen angående ryska handelsdelegationen i Stockholm, art. 3, skola samtliga medlemmar av delegationen vara befriade från skatt i Sverige för inkomst av sin verksamhet i Sovjetunionens tjänst. En förutsättning för denna skattefrihet är dock, att medlemmarna ifråga äro medborgare i Sovjetunionen; deras antal må icke överstiga 40 personer. Föreskrift om denna skattefrihet återfinnes i tillämpningskungörelsen, som dock icke begränsar befrielsen ifråga till något visst antal personer.

De avtalsbestämmelser, varför ovan redogjorts, avvika tydligtvis i vissa avseenden från de interna svenska beskattningsreglerna.

Vad först angår löner, uppburna av personer i utländsk allmän tjänst, vilka äro bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige, avstår Sverige enligt samtliga avtal utom de danska, norska och isländska från den beskattningsrätt, som eljest föreligger enligt 53 § K.L. Å andra sidan är Sverige enligt dessa avtal berättigat att beskatta i svensk allmän tjänst anställda personer för vad de härifrån uppbära under tid, då de icke äro att anse som bosatta i Sverige. Då emellertid skattskyldighet i detta föga aktuella fall icke föreligger enligt 53 § K.L., kan Sverige icke utnyttja denna rätt.

Ifråga om pensioner gäller återigen att Sverige enligt flertalet avtal är behållen vid sin rätt att beskatta desamma; pensionerna äro ju regelrätt ersättning för verksamhet, som på sätt 53 § K.L.

förutsätter utövats här i riket. Däremot avstår Sverige i dessa fall från rätten att beskatta dylika pensioner, som av härstädes bosatta personer uppbäras från ifrågavarande utländska stater. — Jämlikt avtalen med Danmark, Norge och Frankrike (samt troligen även med Island) är förhållandet emellertid omvänt. Sverige avstår från rätten att beskatta pensionerna då de utgå från Sverige till i dessa stater bosatta personer, men behåller sin rätt att beskatta pensioner, som från staterna ifråga betalas till i Sverige bosatta personer.

Tillämpningskungörelserna ansluta sig till avtalens innehåll, dock med förut angivet undantag beträffande nederländska, brittiska och ungerska avtalen. Enligt kungörelserna rörande danska och norska avtalen skall en i Sverige bosatt person beskattas för lön och pension, som han uppbär från danska, respektive norska staten etc.; en i Danmark eller Norge bosatt person är frikallad från skatt å lön eller pension från Sverige. Enligt övriga kungörelser beskattas en i Sverige bosatt person *icke* för lön eller pension från den andra staten, medan i denna stat bosatt person beskattas härstädes för lön eller pension från svenska staten etc. Dock är i kungörelsen rörande franska avtalet, i överensstämmelse med avtalets innehåll, ett undantag gjort i fråga om pension; en i Sverige bosatt person beskattas härstädes för pension från Frankrike, en i Frankrike bosatt person beskattas *icke* härstädes för pension från Sverige.

### II. Diplomatisk och konsulär personal.

Diplomatisk personal, tjänstgörande i främmande stat, åtnjuter enligt folkrättens allmänna regler vissa speciella förmåner i den främmande staten, sammanfattade under beteckningen immunitet. Till dessa förmåner höra, att personalen ifråga är frikallad från inkomstskatt och förmögenhetsskatt i den främmande staten, men däremot icke från skatt för därstädes ägd fastighet. Befrielsen gäller dock icke sådan inkomst, som vederbörande eventuellt förvärvar genom att driva rörelse i den främmande staten, ej heller gäller befrielsen sådana skatter å förmögenhetsavkastning, som uttages genom avdrag vid källan (kupongskatt).[1]

Denna skattebefrielse å folkrättsliga grunder gäller däremot

[1] Jfr SUNDBERG, sid. 146, OPPENHEIM, sid. 717, ROSENDORFF, sid. 354.

icke konsulär personal.[1] Emellertid pläga de olika staterna ändock inrymma motsvarande skattebefrielse åt främmande staters konsulära personal.

Vad slutligen angår skattskyldigheten för legationsbyggnad, som äges av främmande stat, plägar särskilda medgivanden göras, varigenom dylik byggnad, under förutsättning av ömsesidighet, icke blir föremål för beskattning i den stat, där densamma är belägen.

De svenska beskattningsreglerna anknyta nära till nu angivna, folkrättsliga principer.[2] Person, som tillhört främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som icke varit svensk medborgare, anses i beskattningshänseende icke hava varit här i riket bosatt.[3] Härutöver åtnjuter vederbörande vissa ytterligare skattebefrielser enligt ifrågavarande regler, vadan hans skattskyldighet i Sverige endast gäller inkomst av här belägen fastighet, av här bedriven rörelse och av icke yrkesmässig försäljning av fastighet eller rörelse här i riket ävensom förmögenhet, nedlagd i sådan fastighet eller rörelse. Samma skattebefrielse gäller för vederbörandes hustru, barn under 18 år och enskilda tjänare, därest de bott hos honom och icke varit svenska medborgare. Svensk medborgare, som tillhört främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, är vidare frikallad från skattskyldighet för inkomst av sin tjänst hos den främmande makten.

Sverige har emellertid gått längre ifråga om att medgiva skattebefrielse för utländsk diplomatisk och konsulär personal än folkrättens regler föranleda. Sålunda är dylik personal enligt 1 § Kup.F. befriad från skyldigheten att erlägga kupongskatt.

Då skattebefrielsen för diplomatisk personal följer av folkrättsliga principer och då motsvarande skattebefrielse redan nu regelrätt lämnas även konsulär personal, kunde synas onödigt att i dubbelbeskattningsavtalen inrycka särskilda bestämmelser härom. I trots härav hava emellertid särskilda regler angående diplomatisk och konsulär personal meddelats i samtliga avtal med undantag för de med Island och med Storbritannien träffade avtalen. Man har emellertid vid intagandet av dylika bestämmelser i

[1] Jfr SUNDBERG, sid. 148, OPPENHEIM, sid. 752.
[2] Se härom SANDSTRÖM, Beskattning av tjänst, sid. 69.
[3] 70 § K.L., 18 § F.S.I., 18 § F.S.F.

avtalen följt två olika metoder. I de äldsta avtalen — avtalen med Tyskland, Finland och Danmark — samt i avtalet med Ungern har man mer eller mindre utförligt redogjort för skattebefrielsens innebörd samt dessutom hänvisat till folkrättens allmänna regler. I de flesta övriga avtalen har man nöjt sig med hänvisningen till de folkrättsliga reglerna; att så emellertid icke skett i det brittiska och det isländska avtalet, framgår av det ovan sagda.

Den i samtliga avtal, med undantag för de brittiska och isländska avtalen, förekommande hänvisningen till allmänna folkrättsliga regler har genomgående ungefär följande avfattning:[1] Till undvikande av möjligen uppkommande tvivelsmål uttalas, att bestämmelserna i avtalet icke inverka på rätten att åtnjuta eventuella, längre gående befrielser, som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller framdeles må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare. I den mån på grund av sådana längre gående befrielser påförande av direkta skatter icke sker i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

Det må anmärkas, att man i utländska stater ofta står oförstående inför önskemål från svensk sida att i avtalen införa en dylik klausul.[2] Att densamma är skäligen onödig, har redan framhållits. Hänvisningen till folkrättens regler angående konsulära befattningshavare är dessutom förvillande, eftersom inga sådana regler finnas beträffande dessa. Även klausulen om hemlandsstatens rätt att beskatta inkomst och förmögenhet, i den mån skattebefrielsen enligt folkrättens regler sträcker sig längre än enligt avtalets bestämmelser, förefaller tämligen meningslös, eftersom denna rätt i vart fall för Sveriges vidkommande städse är för handen — givetvis med de begränsningar, vartill de interna svenska beskattningsreglerna föranleda.[3]

På sätt ovan erinrats inskränka sig de tyska, finska, danska och ungerska avtalen icke till ovan omförmälda allmänna hänvisning till folkrättens allmänna regler, utan innehålla därutöver en

[1] Avtalen med Tyskland slutprot. p. 16, Finland slutprot. p. 17, Danmark slutprot. p. 15, Norge slutprot. p. 17, Nederländerna slutprot. p. IX, Frankrike prot. p. 15, Ungern slutprot. p. 13, Amerikas Förenta Stater prot. p. 8, Schweiz slutprot. t. art. 2—8, p. 3. — Det amerikanska avtalets formulering är dock något avvikande.

[2] Sålunda uttalas i Ex.Rept., sid. 16: »Paragraph 8 owes its existence to a doubt which apparently exists as to the right of Sweden to lay a tax upon the income representing government salaries and the like».

[3] Jfr VAN THEMAAT, sid. 96.

utförlig bestämmelse om skattefrihetens omfattning, givetvis dock alltjämt med reservation för att dessa bestämmelser icke inverka på rätten att åtnjuta längre gående skattebefrielse, om folkrättens allmänna regler giva anledning därtill. Avtalsbestämmelserna ifråga hava förty, trots sin utförlighet, icke någon praktisk betydelse i andra fall, än då desamma medgiva en skattebefrielse, som sträcker sig längre än den som föranledes av folkrättsliga regler. En översikt av dessa avtals innehåll må emellertid här lämnas.

Det tyska avtalet, art. 12, gäller »diplomatiska, konsulära och särskilda representanter»[1] för de båda staterna, dock endast »såvitt de äro ämbetsmän till yrket». Vidare gälla bestämmelserna ej blott representanterna själva utan även dem tilldelade tjänstemän samt dessutom de i representanternas eller tjänstemännens tjänst anställda personer, d. v. s. bl. a. deras enskilda tjänare (jämför 70 § K.L.). Nu berörda personer äro befriade från skyldighet att erlägga direkta skatter i anställningslandet, dock att befrielsen *icke* gäller:

a) Skatt å inkomst av fast egendom i anställningslandet.

b) Skatt å inkomst av rörelse, som bedrives från fast driftställe i anställningslandet.

c) Skatt å inkomst av sjöfart eller luftfart, som bedrives av företag, vars ledning har sitt säte i anställningslandet.

d) Skatt som uppbäres i avdragsväg (vid källan). En jämförelse med art. 7, 2) i avtalet giver vid handen, att härmed endast åsyftas skatt å kapitalavkastning, där denna skatt uttages i avdragsväg; någon annan »källskatt» förefanns icke heller vid avtalets ingående och sådan uttogs endast i Tyskland. Emellertid erinras om att Sverige, trots avtalets bestämmelser, medgivit ifrågavarande personer befrielse från den efter avtalets tillkomst införda kupongskatten, Kup.F. 1 §.

e) Skatt å förmögenhet, nedlagd i fastighet eller rörelse, som avses under a)—c) ovan.

Den skattebefrielse, varom nu är tal, har dock gjorts beroende av två villkor, nämligen:

1) De ifrågavarande personerna måste hava medborgarskap i sitt hemland. Härmed undantagas från skattebefrielse i Tyskland de tyska medborgare, som äro anställda vid svenska beskick-

[1] Ang. »särskilda representanter», se SUNDBERG, sid. 65, 69.

ningar och konsulat eller som enskilda tjänare hos vederbörande tjänstemän. Svenska medborgare, anställda vid tysk beskickning eller konsulat i Sverige, äro däremot enligt svensk rätt befriade från skattskyldighet i Sverige för sin inkomst av denna tjänst (se bl. a. 70 § 2 mom. K.L.), och häri sker ingen ändring genom avtalet; svenska medborgare, anställda såsom enskilda tjänare hos vederbörande tjänstemän, åtnjuta emellertid ej heller enligt svensk rätt någon skattefrihet.

2) Personerna ifråga få icke i anställningslandet jämte sitt ämbete eller sin tjänst idka »något yrke, någon rörelse eller någon annan, ej blott tillfällig vinstbringande verksamhet». Innebörden av denna undantagsbestämmelse är något svårförståelig, eftersom den tidigare omtalade skattebefrielsen förutsatte, att vid sidan av tjänsten en rörelse kunde utövas, därvid visserligen skattebefrielsen ej omfattade inkomsten av denna rörelse men dock ej uteslöts genom rörelsens bedrivande. Det synes näppeligen görligt att förklara de två mot varandra stridande bestämmelserna på annat sätt, än att man i första fallet tänkt på en i hemlandet utövad rörelse, som endast har ett fast driftställe i anställningslandet; detta förhållande skulle då ej hindra skattebefrielsen beträffande annan inkomst. I det andra fallet, som utesluter all skattefrihet, skulle man då avse en rörelse, som i sin helhet eller till större del utövas i anställningslandet. Emellertid uteslutes all skattebefrielse även i det fall, att vederbörande i anställningslandet utövar någon annan, ej blott tillfällig, vinstbringande verksamhet, t. ex. fritt yrke.

Slutligen uttalas, att bestämmelserna i avtalet — varmed tydligen åsyftas de bestämmelser i avtalet, som ej särskilt gälla diplomatisk eller konsulär personal — skola tillämpas å olönade konsuler, som äga medborgarskap endast i hemlandet, utan annat undantag än att dessa konsuler icke påföras direkta skatter i anställningslandet för förmåner, vilka av dem åtnjutas såsom ersättning för deras konsulära verksamhet. I Sverige gäller dock denna befrielse för olönad konsul, vare sig han varit svensk eller utländsk medborgare (se bl. a. 70 § 3 mom. K.L.).

Avtalen med Finland (art. 9), Danmark (art. 8) och Ungern (art. 12) äro mindre detaljerade än avtalet med Tyskland och därjämte i huvudsak likalydande. Samtliga dessa avtal avse samma persongrupper som det tyska avtalet. Skattebefrielsen gäller

ej heller enligt dessa avtal de slag av skatter å inkomst och förmögenhet, som angivits beträffande tyska avtalet under a)—e) ovan. Dock märkes, att skattebefrielsen i Danmark gäller även beträffande källskatt å kapitalavkastning, medan enligt ungerska avtalet befrielsen icke gäller bl. a. inkomst av fritt yrke eller tantiem. — Ifråga om olönade konsuler innehålla dessa avtal samma bestämmelse som det tyska avtalet.

Däremot återfinnes i nu berörda tre avtal *icke* de bestämmelser, som enligt tyska avtalet medföra att skattebefrielsen bortfaller. Dessa bestämmelser avse ju de fall, då vederbörande befattningshavare icke hava sitt hemlands medborgarskap eller då de utöva någon ej blott tillfällig, vinstgivande verksamhet i anställningslandet. Även i dessa fall skall alltså enligt nu berörda avtal skattebefrielse helt eller delvis inträda.

Avtalens bestämmelser rörande diplomatisk och konsulär personal hava föranlett två relativt långa paragrafer bland de tio till tretton sådana, som tillämpningskungörelserna omfatta, samt dessutom en del hänvisningar till dessa speciella paragrafer. Desamma innebära i huvudsak, att med person, bosatt i Sverige, jämställes svensk diplomatisk och konsulär personal i den andra avtalsslutande staten, samt att med person, bosatt i den andra staten, jämställes dess diplomatiska och konsulära personal i Sverige. Dessa allmänna föreskrifter synas dock tämligen onödiga, eftersom ändock av skatteförfattningarna framgår, att å svensk dylik personal skall tillämpas vad som stadgas angående här i riket bosatt person samt att utländsk dylik personal anses icke hava varit här i riket bosatt.

Emellertid har man i vissa kungörelser, men ingalunda alla, gjort vissa inskränkningar i skattebefrielsen, särskilt beträffande svensk diplomatisk och konsulär personal i utlandet. Dessa inskränkningar synas dock — med undantag möjligen för dem, som föranledas av tyska avtalet — skäligen onödiga och knappast motiverande den belastning av författningstexten, som härav följer. Med avseende å nu berörda fall må hänvisas till kungörelsernas innehåll. — I anvisningarna till det brittiska avtalet har man nöjt sig med en hänvisning till 17 och 18 §§ F.S.I.

## § 2. Enskild tjänst.

Enligt intern svensk rätt, 53 § K.L. gäller, såsom nyss erinrats, att en arbetstagare, som är bosatt i Sverige, här beskattas för all den inkomst av tjänst, som han uppbär. För tid, då han icke varit bosatt i Sverige, beskattas han däremot endast för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst; i detta fall måste alltså, för att skattskyldighet i Sverige skall föreligga, två krav vara uppfyllda:

1) Det skall vara fråga om sådan inkomst av tjänst, som uppburits från Sverige. — Detta innebär givetvis, att själva det utbetalda beloppet skall härröra från Sverige. Det är ju ock naturligt, att man icke i Sverige försöker beskatta en utomlands bosatt person, även om han t. ex. är svensk medborgare, för utomlands förvärvad inkomst.

2) Inkomsten skall vara förvärvad genom verksamhet i Sverige. — Om en utomlands bosatt person visserligen uppbär lön från ett företag i Sverige, men gör detta på grund av verksamhet, som han utövar i annat land, är han *icke* skattskyldig i Sverige för den uppburna lönen. I p. 2 anv. till 53 § K.L. uttalas i anslutning härtill, att verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket, även om tjänstinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande). En speciell fråga är, huruvida en person, som icke är bosatt i Sverige, är skattskyldig härstädes för härifrån uppburet arvode etc. såsom styrelseledamot i svenskt bolag. Författningen innehåller intet stadgande härom, men frågan har behandlats i några rättsfall. I utlandet bosatta personer, som uppburit arvode från Sverige i egenskap av ledamöter av styrelsen för ett svenskt aktiebolag men som icke deltagit i något styrelsesammanträde härstädes, anses enligt dessa rättsfall *icke* hava förvärvat inkomsten ifråga genom verksamhet här i riket samt beskattas följaktligen icke i Sverige för denna inkomst.[1] I den mån styrelseledamöterna deltagit i styrelsesammanträden här i riket, anses de däremot hava utövat verksamhet härstädes och beskattas för motsvarande del av inkomsten.[2]

[1] R. 1944: ref. 55, not. 958, 960.
[2] R. 1944, not 955, 956, 957, 959, 961.

Vad härefter angår pension, som uppbäres från Sverige av en i Sverige icke bosatt person, gäller enligt p. 2 anv. till 53 § K.L., att pensionstagaren beskattas i Sverige allenast om den tidigare verksamhet, varav pensionen härrör, huvudsakligen utövats i Sverige.

De olika dubbelbeskattningsavtalen innehålla bestämmelser, vilka i skilda hänseenden avvika från de interna reglerna. Vad först angår löner och arvoden på grund av innehavd enskild tjänst, följer man i avtalen två olika linjer. Denna tjänsteinkomst beskattas nämligen enligt vissa avtal allenast i den stat, där mottagaren av inkomsten (d. v. s. arbetstagaren) är bosatt, men enligt andra avtal allenast i den stat, inom vars område den verksamhet utövats, varav inkomsten härrör. Skillnaden mellan dessa två metoder är dock ofta mera skenbar än verklig. I samtliga de avtal, som föreskriva beskattning i den stat, där den inkomstgivande verksamheten utövas, har nämligen gjorts ett tillägg av innebörd bl. a., att bestämmelsen icke tillämpas om uppehållet i staten ifråga var tillfälligt och lönen utgick från hemlandet. I detta fall kommer lönen då i stället att beskattas i den stat, där vederbörande är bosatt. Har emellertid vistelsen i den främmande stat, där arbetet utföres, upphört att vara tillfällig, anses arbetstagaren — såsom i annat sammanhang framhållits — i regel vara bosatt i denna stat. Följaktligen leder principen om beskattning i det land, där verksamheten utövas, i regel till samma resultat som principen om beskattning i det land, där arbetstagaren är bosatt; resultatet blir ett annat allenast då någon under tillfällig vistelse i annat land uppbär lön etc. från sistnämnda land. Ifråga om beskattningen i Sverige blir dock resultatet ett annat. Efter som stadigvarande vistelse i Sverige enligt flertalet avtal *icke* likställes med bosättning härstädes, blir enligt dessa avtal följden, att en person, som endast stadigvarande vistas i Sverige, skall beskattas i sitt hemland för den inkomst, han förvärvat härstädes.

I avtalen med Danmark, Norge, Nederländerna, Ungern och Island tillämpas principen, att löner och arvoden på grund av tjänst beskattas i den stat, där den som uppbär lönen etc. är bosatt. Dessa avtal innehålla visserligen icke någon särskild föreskrift härom, men detta innebär ju, att beskattningen enligt den allmänna regeln i avtalen skall äga rum allenast i bosättningslandet. Beträffande avtalet med Nederländerna synes dock viss tvek-

samhet hava uppstått i nämnda land med hänsyn till art. 7 i avtalet, vari talas om »inkomst av yrkesmässig, icke kommersiell verksamhet». Det har sålunda ifrågasatts, ehuru med tvekan, huruvida icke härmed åsyftades även enskild tjänst, vilken i så fall skulle beskattas i den stat, »där vederbörande har en stadigvarande anordning för utövande av sin yrkesmässiga verksamhet».[1] Att emellertid denna artikel, trots sin egendomliga avfattning, endast avser fria yrken, har förut påpekats; hur skulle för övrigt en enskild arbetstagare kunna personligen hava en stadigvarande anordning för utövande av sin verksamhet? Hans verksamhet utövas, om över huvud taget någon stadigvarande anordning finnes, vid en sådan anordning, som disponeras av annan person. Den svenska tillämpningskungörelsen är även så avfattad, att en i Sverige bosatt person är härstädes skattskyldig för inkomst av enskild tjänst från Nederländerna, 1 § 1 mom., medan en i Nederländerna bosatt person är frikallad från skattskyldighet för från Sverige uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av enskild tjänst.

En särskild föreskrift är emellertid meddelad i avtalet med Ungern, art. 9, enligt vilken skatt å tantiem utgår allenast i den stat, inom vilken den rörelse utövas, varifrån inkomsten härrör. Tantiem kan emellertid utgå såväl till anställda i en rörelse, i vilket fall fråga är om en form utav avlöning,[2] som ock till styrelseledamöter i aktiebolag, då tantiemen har annan karaktär och närmast är att hänföra till »arbetsfri inkomst». I allmänhet har Ungern i de olika avtalen uttryckligen angivit, att den särregel, som plägar förekomma beträffande tantiem, endast gäller tantiem till styrelseledamöter; detta var givetvis naturligt, då bestämmelsen föranletts av den tidigare i Ungern utgående särskilda skatten å tantiem, vilken skatt endast drabbade styrelseledamöter i aktiebolag.[3] I avtalet mellan Sverige och Ungern har emellertid icke någon begränsning gjorts, utan bestämmelsen gäller efter ordalagen alla slag av tantiem. Då emellertid det måste antagas, att bestämmelsen även i detta fall föranletts utav hänsyn till den ungerska tantiemskatten, synes befogat att tolka bestämmelsen så att densamma endast anses hava avseende å tan-

[1] VAN THEMAAT, sid. 148.
[2] Jfr SANDSTRÖM, Rörelsebeskattning, sid. 231.
[3] Jfr KNEPPO m. fl., sid. 1665.

tiem till styrelseledamöter i bolag. Dylik tantiem skall då enligt art. 9 beskattas allenast i den stat, där den tantiemavkastande rörelsen drivits. Annan tantiem torde däremot få anses följa huvudregeln och beskattas, där mottagaren är bosatt. — Emellertid har man i den svenska tillämpningskungörelsen icke följt denna tolkning utan stadgar t. ex. i 1 § 1 mom. e) att i Sverige bosatt svensk eller ungersk medborgare är befriad från skyldighet att erlägga skatt för inkomst av tantiem från inom Ungern bedriven rörelse och detta oberoende av om tantiemen utbetalas av bolag eller ej och likaledes oberoende av om densamma utbetalas till styrelseledamöter eller andra personer. — Då någon särregel av nu angiven art icke finnes i övriga ovan angivna avtal, skola styrelsearvoden och tantiem beskattas enligt den allmänna regeln i dessa avtal.[1]

Nu berörda avtal innefatta en inskränkning av den svenska beskattningsrätten så vitt fråga är om personer, som icke äro bosatta i Sverige. Om en sådan person uppbär inkomst från Sverige, som han förvärvat genom verksamhet här i riket, får beskattningsregeln i 53 § 1 mom. K.L. *icke* tillämpas; personen får icke beskattas i Sverige utan beskattningsrätten är förbehållen den andra staten (som dock i regel endast kan utöva beskattningsrätten därest vederbörande är bosatt i denna andra stat). Ifråga om avtalet med Ungern har Sverige även avstått från rätten att beskatta tantiem, som här bosatta styrelseledamöter uppbära från företag i Ungern. Å andra sidan har Sverige tillerkänts rätt att beskatta tantiem, som i Ungern bosatta styrelseledamöter uppbära från rörelse i Sverige, men denna rätt torde Sverige för närvarande icke kunna utnyttja med hänsyn till den ståndpunkt, rättspraxis intagit.

Övriga avtal följa principen, att beskattningsrätten tillkommer det land, där den inkomstgivande verksamheten utövas. Från denna princip göras dock, såsom förut berörts, vissa undantag. Huvudregeln återfinnes i avtalen med Tyskland, art. 5, Finland, art. 7, Frankrike, art. 6, och Schweiz,[2] art. 6 p. 1. Ehuru formu-

[1] Jfr beträffande Nederländerna kap. 2 § 6. — Avtalet med Nederländerna, slutprot. p. VI, har en specialregel angående den numera upphävda skatten å utdelning och tantiem; då denna skatt ej längre utgår, saknar regeln praktisk betydelse.

[2] I avtalet med Schweiz användes uttrycket »osjälvständig förvärvsverksamhet» för att beteckna »tjänst»; den tyska skatterättsliga termen för »tjänst» är »unselbständige Erwerbstätigkeit».

leringarna något avvika, är innebörden genomgående densamma: Inkomsten beskattas allenast i den stat, inom vars område den personliga verksamhet utövas, av vilken inkomsten härrör.

Ett allmän undantag från huvudregeln har gjorts i slutprotokollen till avtalen med Tyskland, p. 9, Finland, p. 14, Frankrike, p. 8, och Schweiz, slutprot. till art. 6. Denna undantagsregel innebär enligt avtalen med Tyskland, Finland och Frankrike, att tillfällig vistelse i den ena staten av en arbetstagare, bosatt i den andra staten, *icke* medför skattskyldighet i den stat, där vederbörande vistas allenast tillfälligt. Det kräves emellertid härutöver, för att dylik befrielse från skattskyldighet skall äga rum, att arbetstagaren under vistelsen i det andra landet erhåller sina löneförmåner uteslutande från sin i hemlandet skattskyldige arbetsgivare. Här uppstår som vanligt frågan om vad som förstås med »tillfällig vistelse». I enlighet med vad tidigare anförts torde man dock härmed i allmänhet kunna förstå en vistelse av kortare varaktighet än sex månader. För att icke skattskyldighet skall inträda under sådan kortare vistelse kräves dock, såsom nyss nämnts, att arbetstagarens lön *uteslutande* utgår från arbetsgivare i hemlandet; skulle han delvis uppbära lön från hemlandet och delvis i den främmande staten, är han skattskyldig för hela lönebeloppet i sistnämnda stat. Än vidare kräves emellertid att lönen uppbäres från en i hemlandet skattskyldig arbetsgivare. Kravet, att arbetsgivaren skall vara »skattskyldig» i hemlandet kan förefalla något egendomligt. Det kan dock icke gärna vara fråga om att utredning i varje särskilt fall skall förebringas därom, att arbetsgivaren verkligen erlägger skatt i sitt hemland; bortsett från svårigheterna att förebringa dylik utredning, synes det praktiska värdet därav vara ringa. Man torde med uttrycket »skattskyldig arbetsgivare» snarare allenast velat angiva, att arbetsgivarens anknytning till den andra staten varit så pass stark, att skattskyldighet där inträder för arbetsgivaren. Då vidare ingen skillnad i detta fall gjorts mellan begränsad och obegränsad skattskyldighet, blir undantagsregeln tillämplig t. ex. även i det fall, att arbetsgivaren icke är bosatt i Sverige men härstädes bedriver rörelse.

I det schweiziska avtalet har undantagsbestämmelsen i stället erhållit följande utformning: Uppehåller sig en i den ena av de båda staterna anställd person tillfälligt på grund av sin verksamhet inom den andra statens område, anses hans verksamhet vara

utövad i denna stat allenast i det fall, att ersättningen för arbetet utbetalas av hans arbetsgivares i denna stat hemmahörande uppdragsgivare.

Innebörden av denna bestämmelse är tydligtvis följande. En arbetstagares tillfälliga vistelse i en annan av staterna än den, där han är anställd, medför i regel *icke,* att han blir skattskyldig i den andra staten för sin arbetsinkomst under vistelsen där; med tillfällig vistelse torde även här kunna förstås en vistelse av kortare varaktighet än sex månader. Under vissa förutsättningar inträder dock skattskyldighet för arbetsinkomsten i den främmande staten, även om vistelsen där är tillfällig, nämligen därest

a) det är fråga om sådana fall, då en person i den ena staten erhåller biträde i sitt arbete av någon i den andra staten anställd person, vilken dennes arbetsgivare skickat ut för ändamålet, samt

b) ersättningen till arbetstagaren utbetalas i den främmande staten av den person, som arbetstagaren där biträder.

Sistberörda undantag från undantaget har närmast tillkommit för att undvika besvärligheter vid källskatteavdrag å lön. Det är att märka, att bestämmelsen gäller både för det fall, att utbetalaren av lönen själv bestrider densamma, och för det fall, då han endast utbetalar lönen på uppdrag av den främmande arbetsgivaren och för dennes räkning.[1]

Bortsett från nu berörda fall inträder enligt avtalet med Schweiz aldrig skattskyldighet för inkomst av tjänst under tillfällig vistelse i annan stat än den, där arbetstagaren är »anställd». Ehuru formuleringen av denna bestämmelse är mindre lycklig, torde av sammanhanget få anses framgå, att det förutsättes att vederbörande även är *bosatt* i den stat, där han är »anställd»; vistelsen i den andra staten skall ju vara tillfällig. Det senast sagda gäller även avtalen med Tyskland, Finland och Frankrike.

Vissa specialbestämmelser äro vidare meddelade i avtalen med Finland, Frankrike och Schweiz.

I avtalet med Finland, slutprot. p. 15, har en regel givits rörande s. k. gränsgångare, varmed här förstås personer, som äro bosatta i lands- eller stadskommun invid landgränsen mellan de båda staterna och som utföra arbete åt enskild arbetsgivare i dylik kommun i den andra staten. Å dylika personer skola reglerna i art. 3 tillämpas, d. v. s. de skola beskattas i den stat, där de äro

[1] Jfr Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 14.

bosatta, oberoende av att de i den andra staten uppbära lön för där utfört arbete. Enligt tillämpningskungörelsen 5 § 3 mom. förstås med svensk gränskommun Haparanda stad samt Nedertorneå, Karl Gustavs, Hietaniemi, Övertorneå, Pajala och Karesuando socknar samt med finsk gränskommun Torneå stad samt Ala Tornio, Karungi,[1] Yli Tornio, Kolari, Muonio och Enontekis[2] socknar. — Ifrågavarande bestämmelse i avtalet skall tillämpas, intill dess särskild överenskommelse må träffas rörande dylika personers beskattning; någon sådan särskild överenskommelse har icke ingåtts.

I franska avtalet, art. 10, och schweiziska avtalet, art. 7, gives, liksom i det förut berörda ungerska avtalet, en särbestämmelse beträffande tantiem och vissa andra ersättningar till ledamöter av styrelse för aktiebolag; i dessa fall torde vara otvetydigt, att föreskriften rörande tantiem endast gäller tantiem till styrelseledamöter i aktiebolag.[3] Utöver tantiem nämnas i franska avtalet »dagarvode och annan ersättning» och i schweiziska avtalet »arvoden för deltagande i sammanträden och liknande ersättningar»; båda avtalen avse tydligtvis, förutom tantiem, styrelsearvoden av olika slag, likgiltigt huru desamma betecknas. Enligt avtalet med Frankrike skola tantiem och styrelsearvoden beskattas allenast i den stat, där bolagets ledning har sitt *verkliga* säte, enligt avtalet med Schweiz skall beskattningen äga rum allenast i den stat i vilken det företag, som utbetalar ersättningarna, har sitt hemvist; detta blir alltså den stat, i vilken bolagets styrelse har sitt formella (men icke nödvändigtvis verkliga) säte. — Enligt båda avtalen skall dock föreskriften ifråga gälla allenast under förutsättning, att styrelseledamöterna uppbära ersättningen just i denna egenskap; uppbära de densamma på grund av särskilda prestationer, t. ex. för juridisk rådgivning, förandet av handelsböcker el. dyl.,[3] gäller icke särbestämmelsen, utan ersättningen beskattas då enligt reglerna för inkomst av fritt yrke eller tjänst.

En jämförelse mellan den senast berörda gruppen av dubbelbeskattningsavtal samt de interna svenska skattereglerna giver följande resultat. Sverige uppgiver sin rätt att beskatta inkomst av

[1] Torde vara felskrivning för »Karunki».
[2] Torde vara felskrivning för »Enontekiö».
[3] Jfr Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 14.

tjänst, som en i Sverige bosatt person förvärvar under vistelse i Tyskland, Finland och Frankrike, dock ej för det fall, att vistelsen är tillfällig och lönen uppbäres från Sverige. Sverige bibehåller enligt avtalen med nämnda tre stater sin rätt att beskatta inkomst, som här förvärvas genom arbete av en person, som icke är bosatt i Sverige, dock ej för det fall, att lönen uppbäres från någon av de andra staterna under tillfällig vistelse härstädes. Enligt avtalet med Schweiz har Sverige likaledes, bortsett från ett förut angivet undantagsfall, helt uppgivit sin rätt att beskatta i Sverige bosatta personer för inkomst under tjänst i Schweiz, men å andra sidan behållit sin rätt att beskatta i Schweiz bosatta personer för inkomst av tjänst i Sverige under vistelse här i landet. — Beskattningsregeln angående gränsgångare mellan Sverige och Finland innebär, att Sverige uppgiver rätten att beskatta dylika i Finland bosatta personer för inkomst av arbete i Sverige men bibehåller sin rätt att beskatta i Sverige bosatta personer för deras inkomst av arbete i Finland; jämför 5 § i tillämpningskungörelsen. — Vad angår bestämmelserna i avtalen med Frankrike och Schweiz rörande tantiem och styrelsearvoden, innebära dessa bestämmelser, att Sverige avstår från att beskatta dylika ersättningar, som från aktiebolag i nämnda länder utbetalas till i Sverige bosatta personer. Däremot tillerkännes Sverige rätt att beskatta dylika ersättningar, som utbetalas från aktiebolag i Sverige; denna rätt kan dock Sverige för närvarande icke utöva med hänsyn till rådande rättspraxis. — Att en motsvarighet till nu berörda bestämmelse finnes i avtalet med Ungern har ovan berörts.

Avtalen med Amerikas Förenta Stater och Storbritannien ansluta sig ifråga om huvudprincipen till den senast behandlade gruppen utav avtal: Beskattningsrätten tillkommer den stat, där det personliga arbete utförts, varför ersättningen utgår. Detta är direkt uttalat i art. XI (a) i det amerikanska avtalet, samt framgår vid en jämförelse mellan art. XIV och art. XIX i det brittiska avtalet. Undantagen från huvudregeln äro däremot utformade annorledes än i först behandlade avtal.

Enligt det amerikanska avtalet inträder *icke* skattskyldighet för inkomst av arbete, som utförts i en av de två staterna utav en i den andra staten bosatt person, därest endera av följande två förutsättningar är för handen.

1) Personen vistas tillfälligtvis i den främmande staten under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt icke överstiga 90 dagar under kalenderåret[1] *och* ersättningen överstiger icke 3,000 dollars. — Denna bestämmelse ansluter nära till den interna amerikanska lagstiftningen.[2] I detta fall är likgiltigt, varifrån eller varför ersättningen uppburits.[3]

2) Personen vistas tillfälligt i den främmande staten under tidrymd eller tidrymder, sammanlagt icke överstigande 180 dagar under kalenderåret *och* ersättningen har uppburits på grund av anställning hos eller avtal med fysisk eller juridisk person i den andra staten. — I detta fall, som innefattar en utvidgning av den skattefrihet, som eljest ifrågakommer i Förenta Staterna beträffande utlänningar, är storleken av den uppburna ersättningen likgiltig. Däremot är det en ofrånkomlig förutsättning, för att skattebefrielsen skall gälla, att ersättningen uppburits på grund av anställning hos eller avtal med fysisk eller juridisk person »i Sverige», respektive »i Förenta Staterna». Vad som skall förstås med fysisk eller juridisk person »i Sverige» etc. kan synas något oklart. Den engelska texten har emellertid icke detta uttryck, utan talar om fysisk person, bosatt i Sverige, eller svensk juridisk person;[4] den svenska texten måste uppenbarligen härtolkas i överensstämmelse med den engelska.

Har t. ex. en i Sverige bosatt person vistats i Förenta Staterna under längre tid av ett kalenderår än 180 dagar, blir han således skattskyldig därstädes även om han uppbär ersättning från Sve-

[1] Den svenska texten har i stället uttrycket »beskattningsåret». Den amerikanska texten använder uttrycket »the taxable year», varmed förstås kalenderåret eller räkenskapsåret. Då ifråga om inkomst av tjänst endast kan vara tal om kalenderår vid beskattningen, användes detta uttryck såsom till sin innebörd tydligare än uttrycket »beskattningsår».

[2] I.R.C. Sec. 119 (a) (3).

[3] EKENBERG i Sv.Sk.T. 1942, sid. 301, har uttalat att det ej klart framgår av avtalets text, huruvida icke även i förevarande fall, liksom i det under 2) angivna, borde krävas att ersättningen uppburits på grund av anställning hos eller avtal med fysisk eller juridisk person (i hemlandsstaten); han anser dock en dylik tolkning icke böra äga rum. Det anmärkes, att i avtalstexten de ovan under 1) och 2) angivna fallen äro upptagna i motsatt ordning. Trots detta är dock svårt att förstå, huru någon tvekan på nyss angivna punkt kunnat uppstå. I varje fall har någon sådan tvekan icke förekommit från amerikansk sida. Redan i Ex.Rept. sid. 10, uttalas, att skattebefrielse inträder vid högst 90 dagars vistelse i Förenta Staterna, om arbetsinkomsten icke överstiger 3.000 dollars, »regardless of whether he is paid from United States sources or not». Treasury decision nr 4975, Sec. 25.12 säger om detta fall, att regeln gäller »even though such compensation is paid by a United States resident or by a domestic corporation or other domestic entity». (Regulations 111, sid. 1174.)

[4] »A resident or corporation or other entity of Sweden».

rige för sitt i Förenta Staterna utförda arbete. Sverige får emellertid i så fall icke beskatta samma inkomst.

I de fall, då i enlighet med nyss angivna regler ersättning för personligt arbete icke beskattas i den stat, där arbetet utförts, har däremot den andra staten enligt avtalet förbehållit sig rätt till beskattning av inkomsten.

I avtalet med Storbritannien, art. XIV, har undantagsregeln utformats något annorlunda. En fysisk person, bosatt i en av staterna, som uppbär ersättning för i den andra staten utfört personligt arbete, är befriad från skatt å denna inkomst i den främmande staten under tre förutsättningar, vilka alla måste vara uppfyllda:

a) Han skall hava vistats i den främmande staten under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt icke överstiga 183 dagar[1] under beskattningsåret.

b) Arbetet skall hava utförts för eller på uppdrag av en person, bosatt i den andra staten (bosättningsstaten).

c) Inkomsten skall vara underkastad beskattning i bosättningsstaten.

a) Vad först angår bestämmelsen om högst 183 dagars vistelse må erinras om, att beskattningsåret för fysiska personer är olika i Sverige och Storbritannien. Medan i Sverige beskattningsåret i detta fall sammanfaller med kalenderåret, löper det brittiska beskattningsåret från och med den 6 april ena året till och med den 5 april påföljande år. Härav kan föranledas, att en person kan i det ena landet anses hava vistats därstädes under längre tid än 183 dagar under beskattningsåret medan i det andra landet personen icke anses hava varit borta från detta land i 183 dagar under beskattningsåret.[2] Om en i Sverige bosatt person vistas i Storbritannien från och med den 1 september ena året till och med den 6 mars året därpå, har han vistats där under sammanlagt 187 dagar av det brittiska beskattningsåret, men icke varit borta från Sverige under mer än 183 dagar under något av de två svenska beskattningsår, varom fråga är. Här borde då tillsynes dubbelbeskattning komma att inträda, enär Sverige

[1] Fixerandet av tidrymden till 183 dagar i stället för 180 dagar, såsom skett i det amerikanska avtalet, har skett i anslutning till De Förenade Nationernas modellförslag. — Se Mexico-London draft, sid. 62, 63.

[2] Jfr prop. 1949: 196, sid. 30, 31.

beskattar den i Storbritannien uppburna inkomsten, då enligt svensk lagstiftning vistelsen i Storbritannien icke uppgått till 183 dagar under beskattningsåret, medan Storbritannien likaledes beskattar inkomsten å den grund, att vistelsen därstädes överstigit sagda tidsperiod under det brittiska beskattningsåret. Emellertid bör icke någon dubbelbeskattning inträda i nu angivna fall, enär här föreligger ett fall av dubbel bosättning (vederbörande anses vara bosatt i Sverige men även i Storbritannien, enär han vistats där i sex månader), vilket fall skall lösas enligt bestämmelserna i art. XIX. I det ovan anförda exemplet skall tillämpas p. 2 i sagda artikel, vilket innebär, att den i Sverige bosatta arbetstagaren skall beskattas i Storbritannien och endast i Storbritannien för sin där förvärvade arbetsinkomst.[1]

b) Kravet under b) är uppfyllt, även om uppdragsgivaren tillfälligt vistas i det främmande landet. — Om en i Sverige bosatt person tillfälligtvis vistas i Storbritannien och där tillkallar en i Sverige bosatt läkare för att erhålla behandling, skall läkaren icke beskattas i Storbritannien för sitt arvode med mindre hans vistelse därstädes överstigit 183 dagar under beskattningsåret.

c) Befrielse från skattskyldighet i vistelsestaten inträder endast om inkomsten beskattas i bosättningsstaten. Bestämmelsen är alltså tillämplig allenast i sådana fall, då verklig dubbelbeskattning eljest skulle inträda.

För det fall, då skattefrihet enligt Art. XIV *icke* inträder i den stat, där arbetet utförts, gives en regel i Art. XIX, p. 5. Däri stadgas, att inkomst av personligt arbete, som utförts i en av staterna, anses utgöra inkomst av inkomstkällor i samma stat. Vid jämförelse med Art. XIX, p. 1 och 2 innebär detta följande: Om arbetet utföres i Storbritannien, får svensk statsskatt icke påföras. Utföres arbetet i Sverige, påföres statsskatt därstädes, men Storbritannien medgiver avdrag för denna skatt å den brittiska skatt, som eventuellt påföres på grund av arbetsinkomsten. — Skulle arbetet helt eller delvis utföras ombord å fartyg eller luftfartyg, som användes i en verksamhet, vilken utövas av en person, bosatt i en av staterna, skall arbetet anses hava utförts i denna stat.

Ytterligare ett undantag har i det brittiska avtalet, art. XVI, gjorts från regeln om skattskyldighet för arbetsinkomst. En pro-

[1] Jfr prop. 1949: 196, sid. 31. — Se i övrigt kap. 14 nedan.

fessor eller lärare från den ena staten, som uppbär ersättning för undervisning vid universitet, högskola eller annan undervisningsanstalt för högre utbildning i den andra staten under tillfällig vistelse därstädes, ej överstigande två år, skall vara befriad från beskattning i sistnämnda stat för ifrågavarande ersättning. Denna bestämmelse, som har sin motsvarighet i de flesta av Storbritannien ingångna dubbelbeskattningsavtal, har givetvis tillkommit uteslutande för att underlätta lärarutbytet mellan de båda staterna. Det anmärkes, att uttrycket »tillfällig vistelse» kan synas något egendomligt, eftersom bestämmelsen tillämpas även om vistelsen varat i två år. Man har emellertid härmed allenast velat angiva, att skattebefrielsen ifråga icke inträder, därest vederbörande bosatt sig i det andra landet; i så fall blir han omedelbart skattskyldig därstädes, ej först efter två års förlopp. Emellertid har i de svenska anvisningarna till art. XVI föreskrivits, att vistelse i Sverige, som icke överstiger två år, skall vid tillämpning av art. XVI alltid anses såsom »tillfällig». Å andra sidan inträder skattefrihet för ersättningen oberoende av från vilketdera landet den utbetalas och likaledes oberoende av om sådan ersättning utgår från båda länderna.

Innebörden utav avtalen med Förenta Staterna och Storbritannien blir för Sveriges vidkommande i huvudsak följande. Sverige avstår från sin interna rätt att beskatta i Sverige bosatta personer för deras arbetsinkomst i Förenta Staterna och Storbritannien om personernas vistelse i sagda länder överskrider ovan angivna tid (90 eller 180 dagar i Förenta Staterna, 183 dagar i Storbritannien) eller om vistelsen är kortare och nyss angivna villkor icke äro uppfyllda. Sverige avstår vidare från sin interna rätt att beskatta i Förenta Staterna och Storbritannien bosatta personer för arbetsinkomst i Sverige, därest deras vistelse i Sverige icke överstiger nyss angivna tidrymder, under förutsättning att i övrigt angivna villkor äro uppfyllda.

Vad angår särbestämmelsen i avtalet med Storbritannien angående professorer och lärare innebär denna tydligtvis, att Sverige avstår från rätten att beskatta brittiska professorer och lärare, som vistas här i angivet syfte för deras därför uppburna ersättning, därest vistelsen här ej varar längre än två år. Ifråga om svenska professorer och lärare, som vistas i Storbritannien under tid, ej överstigande två år, föreligger intet åtagande från

Sveriges sida; dessa bliva ju ej beskattade i Storbritannien, men huruvida de beskattas i Sverige eller ej blir enligt intern svensk lagstiftning beroende på om de fortfarande kunna anses bosatta i Sverige eller icke.

Reglerna angående beskattning av arbetsinkomst kunna sammanfattas sålunda.

Sammanfattning:

Inkomst av enskild tjänst beskattas i den stat, där

| a) arbetstagaren är bosatt, oberoende av vistelsens längd i den andra staten. | b) arbetstagaren är bosatt, *därest* vistelsen i andra staten är tillfällig och lönen uppbäres från hemlandet. | c) verksamheten utövas annorledes än tillfälligt. |
|---|---|---|
| Danmark | Tyskland | Tyskland |
| Norge | Finland | Finland (dock ej gränsgångare) |
| Nederländerna | | |
| Ungern | Frankrike | Frankrike |
| Island | Förenta Staterna | Förenta Staterna |
| | Schweiz | Schweiz |
| | Storbritannien | Storbritannien |

Tantiem och styrelsearvoden beskattas dock enligt avtalet med Frankrike i den stat, där aktiebolaget har sitt *verkliga* säte, och enligt avtalet med Schweiz i den stat, där aktiebolaget har sitt hemvist; enligt avtalet med Ungern beskattas tantiem i den stat, varest den rörelse utövats, varifrån tantiemen härrör.

Ifråga om *pension* i enskild tjänst äro avtalens bestämmelser mera likartade, i det att sådan pension i regel beskattas allenast i den stat, där pensionstagaren är bosatt. Enligt två avtal avviker man dock från denna regel, nämligen enligt avtalen med Tyskland och med Finland. Enligt dessa avtal anses pensioner skola beskattas i den stat, där den verksamhet utövats, på grund varav pensionen utgår: Detta är direkt utsagt i finska avtalet, art. 7, men någon motsvarande bestämmelse finnes icke i det tyska avtalet. Art. 5, som talar om inkomst av arbete, borde icke kunna avse pensioner, enär enligt denna artikel inkomsten skall beskattas i den stat, inom vars område verksamheten *utövas;* pensionstagaren utövar ju icke längre någon verksamhet för pensio-

nens erhållande.[1] Icke desto mindre har uttalats,[2] att avsikten varit att pension i enskild tjänst skulle beskattas i den stat, där den tidigare verksamheten utövats, och på detta sätt har även den svenska tillämpningskungörelsen avfattats, 1 § 1 mom. e).[3]

Avtalen med Danmark, Norge, Nederländerna, Ungern och Island omnämna icke särskilt pensioner i enskild tjänst, vadan enligt den supplementära regeln dessa pensioner skola beskattas i den stat, där pensionstagaren är bosatt. Uttrycklig föreskrift härom gives i avtalen med Frankrike (art. 11), Amerikas Förenta Stater (art. X), Schweiz (art. 6 p. 2) och Storbritannien (art. XV).

I de avtal, som omnämna pensioner i enskild tjänst, har i allmänhet allenast detta uttryck använts. Det finska avtalet talar dock om »pension eller annan förmån» och det schweiziska avtalet talar om »tjänste- och familjepensioner ävensom andra ersättningar eller ekonomiska förmåner, som utgå på grund av förutvarande arbetsanställning». Det synes rimligt att även beträffande övriga avtal till begreppet pension hänföra alla förmåner som utgå på grund av förutvarande arbetsanställning. Någon större praktisk betydelse har dock detta icke, enär dessa förmåner eljest ändock enligt huvudregeln beskattas i mottagarens hemland; endast ifråga om Tyskland och Finland skulle i så fall en annan regel bli tillämplig.

Nu angivna avtalsbestämmelser innebära, att Sverige i förhållande till Tyskland och Finland avstår från sin rätt att beskatta i Sverige bosatta personer, som uppbära pension från nämnda länder på grund av därstädes tidigare utövad verksamhet, men bibehåller sin rätt att här i riket beskatta pensioner, som härifrån utbetalas till personer i sagda länder på grund av tidigare verksamhet i Sverige. I förhållande till övriga nu berörda stater behåller Sverige beskattningsrätten beträffande alla här bosatta personer men avstår från beskattningsrätten beträffande pensioner, som på grund av tidigare verksamhet i Sverige utbetalas till personer, bosatta i dessa främmande stater.

[1] Jfr VAN THEMAAT, sid. 149, not 144, angående tolkningen av en liknande bestämmelse i avtalet mellan Nederländerna och Belgien.

[2] EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 89, som vill läsa avtalsbestämmelsen som om däri stode »utövas eller utövats».

[3] Så ock SPITALER, sid. 519.

Sammanfattning:

Pension i enskild tjänst beskattas i den stat, där

a) pensionstagaren är bosatt.
Danmark
Norge
Nederländerna
Frankrike
Ungern
Island
Förenta Staterna
Schweiz
Storbritannien

b) den tidigare verksamheten utövats.
Tyskland
Finland

De olika tillämpningskungörelserna anknyta i allmänhet till avtalens innehåll. Dock har i kungörelserna rörande avtalen med Tyskland, Finland och Frankrike hänsyn icke tagits till den särskilda föreskriften rörande beskattning av från hemlandet uppburen inkomst av tjänst under tillfällig vistelse i det andra landet. En i Sverige bosatt person, som tillfälligt vistas och arbetar t. ex. i Frankrike samt uppbär lön från Sverige, är enligt kungörelsen fri från skatt i Sverige, oaktat han enligt avtalet ej får beskattas i Frankrike; en i Frankrike bosatt person, som tillfälligt arbetar i Sverige och uppbär lön från Frankrike, blir däremot ej beskattad i Sverige på grund av reglerna i 53 § K.L. I tillämpningskungörelsen rörande amerikanska avtalet liksom i tillämpningskungörelsen till schweiziska avtalet (anv. till § 1, p. 2) har emellertid hänsyn tagits även till nu berörda fall. Emellertid må anmärkas, att kungörelsen rörande amerikanska avtalet (1 § 1 mom. andra stycket och 3 § 1 mom. d)) uppenbarligen med avsikt[1] avfattats så oklart, att läsaren bibringas felaktig uppfattning om de krav, som måste vara fyllda, för att en vistelse under högst 90 dagar ej skall medföra skattskyldighet; beträffande verkliga innebörden härav hänvisas till vad ovan anförts.

Beträffande tillämpningskungörelsen rörande det danska avtalet erinras om det förut berörda förhållandet, att densamma avfattats på sådant sätt, att en i Danmark bosatt person, som stadig-

[1] Ekenberg i Sv.Sk.T. 1942, sid. 301, uttalar härom, att »tillämpningskungörelsens innehåll har i detta hänseende fått en försiktig avfattning».

varande vistas i Sverige, skall härstädes beskattas utan hänsyn till avtalet. Först efter framställning till Kungl. Maj:t kan rättelse härutinnan vinnas. Detta förhållande har ju särskild betydelse ifråga om inkomst av tjänst, enär denna enligt avtalet alltid skall beskattas i Danmark, om vederbörande är bosatt därstädes, men enligt kungörelsen ändock skall beskattas i Sverige, om vederbörande stadigvarande vistas härstädes. Framför allt på denna punkt måste kungörelsens underliga avfattning genomgående föranleda dubbelbeskattning.

## § 3. Livränta och periodiskt understöd.

Ifråga om *livränta* leda avtalen genomgående till att densamma beskattas allenast i den stat, där den person är bosatt, som mottager livräntan. I allmänhet omnämnes icke livränta i avtalen, vadan frågan om beskattningsrätten löses enligt den allmänna regeln, d. v. s. tillkommer den stat, där mottagaren av livräntan är bosatt. I tyska avtalet, art. 8, franska avtalet, art. 11, amerikanska avtalet, art. X, och brittiska avtalet, art. XV, är emellertid livränta omnämnd med angivande att densamma följer nyss berörda beskattningsregel. Det amerikanska avtalet, prot. p. 5, och det brittiska avtalet, art. XV, innehålla även en definition av begreppet livränta enligt dessa avtal. Dessa definitioner hava i stort sett samma innebörd: Med livränta förstås ett fastställt belopp, som skall utbetalas periodiskt på fastställda tider under vederbörandes hela livstid eller under annan angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av en förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar såsom ersättning för ett däremot fullt svarande vederlag i penningar eller penningars värde. Definitionen i det amerikanska avtalet avviker dock i så måtto, att däri kräves att livräntan skall utbetalas »under livstid eller visst angivet antal år», under det att enligt brittiska avtalet är tillräckligt, att tidsperioden är »fastställbar».

*Periodiska understöd* omnämnas icke i något avtal i vidare mån, än då fråga är om understöd till studerande, som vistas i annat land än hemlandet. Om till en början bortses härifrån, blir resultatet enligt samtliga avtal, med undantag för de anglosachsiska, att periodiskt understöd beskattas i den stat, där mottagaren av understödet är bosatt.

Ett undantag från denna regel kan dock uppkomma enligt norska avtalet, slutprot. p. 6. Däri behandlas det fall, då fond, stiftelse eller annan liknande juridisk person beskattas i den ena staten för sin inkomst och någon, som uppbär »utdelning» från den juridiska personen, beskattas i den andra staten för »utdelningen».[1] I detta fall kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter genom särskild överenskommelse bestämma i vad mån den juridiska personen eller den, som uppbär »utdelningen» må befrias från skattskyldighet. — Genom dylik särskild överenskommelse kan givetvis undantag ske från den eljest gällande huvudregeln.

Det amerikanska avtalet leder till annat resultat än de nyss berörda avtalen och detta i två avseenden. Amerikanska medborgare och i Förenta Staterna bosatta personer oberoende av nationalitet befrias från dubbelbeskattningen jämlikt art. XIV (a). De beskattas i Förenta Staterna även för det periodiska understöd, de erhållit under vistelse i Sverige, men få i Förenta Staterna avdrag å där påförd skatt med beloppet av den eventuella skatt, som påförts i Sverige; jämför kap. 14 nedan. En svensk medborgare eller här bosatt fysisk person, som vistats i Förenta Staterna och där uppbär periodiskt understöd från Sverige, åtnjuter enligt avtalet icke någon skattebefrielse i Förenta Staterna, eftersom dylikt understöd icke är omnämnt i avtalet; är han att anse såsom bosatt i Sverige, beskattas han även här för understödet, om detta är beskattningsbart hos mottagaren enligt svensk rätt. En i Sverige bosatt person, som icke är amerikansk medborgare men som uppbär periodiskt understöd från Förenta Staterna, beskattas likaledes i båda länderna för understödet ifråga. Uppkommande fall av dubbelbeskattning kunna då endast lösas genom särskilda förhandlingar mellan behöriga myndigheter i de båda staterna, art. XX i avtalet.

Beträffande det brittiska avtalet är förhållandet ett annat. I Storbritannien beskattas icke frivilligt utgående understöd, även om desamma äro periodiska.[2] Däremot beskattas sådana under-

[1] Det i den svenska texten nyttjade ordet »utdelning» för närmast tanken på utdelning från aktiebolag, ekonomisk förening o. dyl., men härom är givetvis icke fråga (jfr Rundskriv $^{12}/_{1}$ 1948, sid. 2). Vad som åsyftas är i stället benefika utbetalningar från stiftelser o. dyl. — I den svenska texten har det norska ordet »utdelning» översatts som om i stället stått »utbytte».

[2] Jfr MURRAY och CARTER, sid. 605, NEWPORT, sid. 7.

stöd, vilka utgå på grund av en rättslig förpliktelse, t. ex. till frånskild make, och beskattningen sker i regel genom avdrag vid understödets utbetalande;[1] i dylikt fall beskattas understödet, även om det härrör från person, bosatt i annat land.[2] Av art. XIX i avtalet följer nu, att periodiskt understöd, som frivilligt utbetalas från Storbritannien till en person i Sverige, får beskattas i Sverige, eftersom ingen skatt utgår däråt i Storbritannien. Utgår understödet på grund av rättslig förpliktelse, får detsamma icke beskattas i Sverige, enär skatt uttages i Storbritannien. I motsatt fall, då understödet utbetalas från Sverige till Storbritannien, kan detsamma beskattas i Sverige, om mottagaren är att anse såsom bosatt här; i sådant fall medgiver Storbritannien avdrag för den eventuellt i Sverige påförda skatten å den skatt, som kan påföras i Storbritannien.

De svårigheter, sistberörda två avtal kunna bereda i förevarande avseende, elimineras dock i betydande grad genom de förut berörda särbestämmelserna rörande studerande m. fl., vilka bestämmelser återfinnas även i dessa avtal.

Enligt intern svensk rätt, 19 och 20 §§ K.L., gäller, att mottagaren av periodiskt understöd i regel icke är skattskyldig därför, därest understödet utgått till hans undervisning eller uppfostran.[3] Då understödet har karaktär av skadestånd, är dock mottagaren skattskyldig; så är även fallet, då understödet utgått på grund av förutvarande anställning vid fastighet eller i rörelse, men detta fall blir att behandla enligt reglerna rörande pension och lämnas därför här åsido. I korthet kan sägas, att skattefrihet för mottagaren i allmänhet föreligger, så länge han icke uppnått 21 års ålder, samt även därefter, så länge de egentliga studierna pågå. Efter dessas avslutande föreligger däremot skattskyldighet för mottagna periodiska understöd och detta även t. ex. om vederbörande vistas utomlands för merkantil och språklig utbildning.[4] Det är givet, att reglerna om skattefrihet för nu ifrågavarande slag av periodiskt understöd även gäller utlänningar, som i Sverige bedriva studier av ovan angiven art, d. v. s. vid en skola eller anstalt för högre utbildning.

Periodiskt understöd till studerande i de stater, med vilka Sve-

[1] Jfr MURRAY och CARTER, sid. 431.
[2] Jfr MURRAY och CARTER, sid. 229.
[3] Jfr SANDSTRÖM, Beskattning av tjänst, sid. 475 o. f.
[4] R. 1937, not. 54, 55.

rige ingått dubbelbeskattningsavtal, torde även i stor utsträckning vara undantagna från skatteplikt i dessa stater.[1] Att närmare ingå härå synes icke påkallat med hänsyn till den i avtalen stadgade skattebefrielsen.

Ifråga om utformningen av nu ifrågavarande bestämmelser äro de olika avtalen relativt olika. I några avtal gäller skattebefrielsen uteslutande »studenter», varmed här torde böra förstås personer, som bedriva fortsatta studier vid högre läroanstalt; så är fallet enligt avtalen med Tyskland (slutprot. p. 12), Finland (slutprot. p. 16) och Danmark (slutprot. p. 14). Jämlikt den svenska översättningen av originaltexten till franska avtalet, prot. p. 10, skulle så även vara fallet beträffande detta avtal. Den franska originaltexten har emellertid uttrycket »étudiants», som inbegriper även studerande vid lägre anstalter och i överensstämmelse härmed måste tydligtvis avtalet tolkas.[2] — Andra avtal gälla däremot studerande över huvud taget, alltså även studerande vid lägre läroanstalter; till denna grupp äro att hänföra avtalen med Norge (slutprot. p. 16), Nederländerna (prot. p. 1) och Ungern (slutprot. p. 12) samt, i enlighet med vad nyss sagts, avtalet med Frankrike. Avtalet med Förenta Staterna, art. XII, gäller däremot enligt den svenska originaltexten »studerande eller affärspraktikanter». Härvid hava emellertid två avvikelser skett från den engelska texten. I denna talas om »students», vilket uttryck kanske närmast avser studerande vid högre läroanstalt eller vad man i andra avtal plägat kalla »studenter». Vidare talas däri om »business apprentices», vilket uttryck på svenska icke riktigt återgives med »affärspraktikanter»; i det engelska uttrycket inbegripes nämligen även hantverkspraktikanter o. dyl.[3] Då även den svenska texten utgör en originaltext, kan från svensk sida icke ifrågakomma annat än att densamma skall tillämpas även å andra studerande än sådana, som bedriva studier vid högre läroanstalt, men detta saknar här i landet praktisk betydelse, eftersom även andra studerande äro skattefria i Sverige för periodiska understöd till studierna. Under begreppet »affärspraktikanter»

[1] Se t. ex. Koch, sid. 132.

[2] De nederländska och ungerska avtalen hava likaledes avfattats å franska språket och även i dessa användes uttrycket »étudiants»; i dessa avtal har emellertid detta uttryck översatts med »studerande».

[3] Jfr Koch, sid. 132. — I det brittiska avtalet har den svenska texten »affärs- eller hantverkspraktikant» såsom motsvarighet till den engelska textens »business apprentice».

inneslutes däremot en grupp personer, som icke enligt intern svensk rätt äro utan vidare befriade från skattskyldighet för periodiskt understöd. Rätteligen borde ju denna skattebefrielse utsträckas även till hantverkspraktikanter, vilket uppenbarligen varit meningen enligt den engelska textens formulering. För Sveriges vidkommande synes detta dock uteslutet med hänsyn till den svenska textens mera begränsade formulering. — Avtalet med Schweiz (slutprot. t. art. 2, p. 3) gäller »studerande, lärlingar och praktikanter» medan avtalet med Storbritannien (art. XVII) avser studenter (icke studerande) men därutöver även affärs- eller hantverkspraktikanter.

I samtliga avtal kräves givetvis, att vistelsen i den främmande staten äger rum i studiesyfte, respektive i förekommande fall för att förvärva affärserfarenhet; i det brittiska avtalet kräves visserligen i stället att vederbörande åtnjuter heldags undervisning eller utbildning i den andra staten, men detta förutsätter rimligtvis dylikt syfte.

Enligt nederländska, amerikanska och brittiska avtalen är likgiltigt, om understödet utbetalas av anhöriga eller av andra personer. Däremot kräva avtalen med Tyskland, Finland, Danmark, Norge, Frankrike och Ungern, att understödet utbetalats av vederbörandes i den andra staten bosatta och där skattskyldiga anhöriga. Det schweiziska avtalet fordrar för skattebefrielsens inträde, att beloppen utbetalas av anhöriga, stipendiefonder eller liknande inrättningar med hemvist i den andra staten.

Understödet skall slutligen hava utbetalats för vederbörandes underhåll och studier eller utbildning. I de tyska och franska avtalen har härtill ytterligare fogats kravet, att de mottagna beloppen skola utgöra den övervägande delen av de för vederbörandes underhåll och studier nödvändiga medlen.

Ur den interna svenska skatterättens synpunkt medföra nu berörda avtalsbestämmelser icke några större avvikelser. Såsom förut erinrats beskattas en person icke i Sverige för vad han erhåller i periodiskt understöd för sin uppfostran eller undervisning, för så vitt icke fråga är om skadestånd. Enligt avtalen bortfaller skattskyldigheten för skattskyldiga från de avtalsslutande staterna även om fråga är om skadestånd, dock endast under förutsättning i detta fall, att understödet utgår från den i vissa avtal begränsade personkretsen; där t. ex. skattefrihet medgives

endast då understödet utgår från anhöriga i hemlandet, blir ett understöd från andra personer, som har karaktär av skadestånd skattepliktigt här i landet. I andra fall, än då fråga är om skadestånd, sakna begränsningarna ifråga om understödsgivarnas personkrets varje betydelse för Sveriges vidkommande; skattefrihet inträder ändå enligt de interna svenska reglerna, som icke kunna begränsas genom avtalen. — Vad vissa avtal innehålla rörande affärspraktikanter, respektive rörande dylika praktikanter samt hantverkspraktikanter eller lärlingar, har större betydelse. Här kan ju fallet vara sådant, att fråga är om en fortsatt utbildning efter avslutade studier, då enligt intern svensk rätt vederbörande är skattskyldig för uppburna periodiska understöd. Här har emellertid Sverige enligt nu berörda grupp avtal (avtalen med Förenta Staterna, Schweiz och Storbritannien) avstått från att beskatta dylika i Sverige för sin utbildning vistande praktikanter eller lärlingar, även om deras egentliga studier äro avslutade, dock, såvitt fråga är om avtalet med Schweiz, endast i fall då understödet utgår från anhöriga, stipendiefonder el. dyl. i hemlandet. Beträffande praktikanter och lärlingar från Sverige, som avslutat sina studier men i utbildningssyfte vistas i någon av sistberörda stater, bibehåller däremot Sverige sin beskattningsrätt ifråga om härifrån utgående understöd, eftersom skattefrihet föreligger i den andra staten; i förhållande till Schweiz kvarstår dock beskattningsrätten endast ifråga om understöd från anhöriga ävensom från stipendiefonder o. dyl., för så vitt dessa fonder icke äro av den art, som i 53 § 1 mom. e) K.L. sägs, då skattefrihet enligt p. 2 anv. till 31 § K.L. kan inträda.[1]

Tillämpningskungörelserna innehålla som regel icke någon som helst bestämmelse rörande beskattning av livränta och periodiskt understöd; dock har i kungörelsen rörande det schweiziska avtalet, 1 §, 1 mom., h) inryckts motsvarande föreskrift som i avtalet, så vitt fråga är om studerande, lärlingar och praktikanter.

[1] Se härom SANDSTRÖM, Beskattning av tjänst, sid. 480.

# Kap. 9. Beskattning av inkomst; inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

## § 1. Inledning; vissa lotterivinster samt vissa skatter, som restituerats, avkortats eller avskrivits.

Till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet räknas enligt 35 § K.L. intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet samt intäkt av tillfälligt uppdrag m. m.; dessa olika slag av tillfällig verksamhet torde kunna sammanfattas under beteckningen tillfällig intellektuell verksamhet. Vidare räknas hit vissa lotterivinster samt vinst genom icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom i vissa fall (realisationsvinst) ävensom intäkt genom restitution, avkortning eller avskrivning av sådan i slutlig eller tillkommande skatt ingående pensionsavgift enligt lagen om folkpensionering, för vilken avdrag av den skattskyldige tidigare åtnjutits. Jämlikt 2 § F.S.I. hänföres hit även vissa skatter, för vilka avdrag tidigare åtnjutits vid den statliga taxeringen, men som sedermera restituerats, avkortats eller avskrivits.

Ifråga om skatt å vinst i svenskt lotteri och vinst å svenska premieobligationer gäller en särskild förordning av den 28 september 1928; skattebeloppet innehålles vid vinstens utbetalande. Under bestämmelsen i 35 § K.L. faller därför endast vinst i utländskt lotteri eller å utländska premieobligationer och detta endast under förutsättning att vinsten i varje särskilt fall överstiger 100 kronor; jämför 19 § K.L.

Den särskilda skatten å lotterivinst är enligt åtskilliga avtal uttryckligen undantagen från deras tillämplighetsområde; så är fallet enligt avtalen med Finland, Danmark, Norge och Ungern (slutprot. p. 4) samt med Schweiz (slutprot. till art. 1). Då avtalen med Frankrike, Förenta Staterna och Storbritannien ej omnämna denna skatt, vilken förefanns vid avtalens ingående, faller skatten ifråga utanför även dessa avtal, som ju endast äro tillämpliga på sådana skatter, som funnos, då avtalen träffades och som därvid uttryckligen angåvos.

Den särskilda skatten å lotterivinst omnämnes ej heller i avtalen med Tyskland, Island och Nederländerna. Då dessa avtals

konstruktion är en annan än de senast nämnda, framgår dock ingalunda härav, att avtalen ifråga ej skulle gälla beträffande skatten å lotterivinster. Vad angår det isländska avtalet är frågan utan praktisk betydelse, eftersom detta avtal städse förutsätter förhandlingar mellan de båda staterna; därvid kunna givetvis även upptagas frågor rörande den särskilda skatten å lotteri. Beträffande avtalen med Tyskland och Nederländerna kan icke sägas annat, än att avtalens allmänna avfattning möjliggör att under desammas tillämplighetsområde inbegripa även nu ifrågavarande särskilda skatt.

Vad angår de utländska lotterivinster, som beskattas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, omnämnas desamma i allmänhet icke i avtalen. De följa förty den allmänna huvudregeln i flertalet avtal samt beskattas i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. Enligt avtalet med Storbritannien, art. XIX, beskattas vinsten i Sverige, om vederbörande är bosatt eller stadigvarande vistas härstädes, varefter den svenska skatten avräknas å i Storbritannien påförd sådan. Enligt amerikanska avtalet, art. XIV, tillämpas motsvarande förfarande. Jämlikt slutprot. till art. 1 i avtalet med Schweiz gäller emellertid, att avtalet icke tillämpas å den vid källan uppburna schweiziska skatten å lotterivinster. Denna särskilda skatt utgår alltså, även om vinsten tillfaller i Sverige bosatt person samt förty härstädes beskattas såsom inkomst hos denne.

Bestämmelsen om skyldighet att skatta såsom för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet för vissa skatter m. m., som restitueras etc., gäller allenast *svenska* sådana skatter. Ej heller detta fall omnämnes i avtalen. Dylik inkomst blir då att behandla å enahanda sätt som nyss angivits, d. v. s. beskattas i den stat, där inkomsttagaren är bosatt, om så kan ske enligt den statens lagstiftning; enligt svensk rätt kan icke någon beskattning här äga rum för återbetalda utländska skatter.

Tillämpningskungörelserna omnämna icke nu berörda fall.

### § 2. Tillfällig intellektuell verksamhet.

Inkomst av tillfällig intellektuell verksamhet omnämnes icke i något avtal. Emellertid innehålla avtalen med Tyskland (art. 5) och Frankrike (art. 6) en föreskrift rörande beskattning av »inkomst av arbete», vilket uttryck ju är så allmänt avfattat, att

därunder inbegripes även tillfällig intellektuell verksamhet. Denna inkomst skall då beskattas i den stat, där den personliga verksamhet utövas, varav inkomsten härrör; denna regel är behandlad ovan under kap. 8, § 2. I förevarande sammanhang leder regeln ifråga till olika resultat, allteftersom det intellektuella arbetet utförts i bosättningslandet eller i den andra staten. Om t. ex. en i Sverige bosatt person tillfälligtvis vistas i Tyskland eller Frankrike och där utför något tillfälligt uppdrag blir han enligt avtalens ordalydelse skattskyldig i dessa länder för den där uppburna ersättningen; det må dock ifrågasättas, om denna bestämmelse är möjlig att tillämpa, eftersom dylika fall i regel icke låta sig kontrollera. Sverige skulle emellertid i dessa fall vara skyldigt uppgiva sin interna beskattningsrätt. Visserligen skulle Sverige i stället få beskatta personer från Tyskland och Frankrike, som här utföra tillfälliga uppdrag, men någon sådan beskattningsrätt kan Sverige enligt sin lagstiftning icke utöva, med mindre vederbörandes vistelse härstädes är stadigvarande; här är ju nämligen icke fråga om inkomst av tjänst, i vilket fall de interna reglerna medgiva beskattning i Sverige i motsvarande fall. — Om återigen det intellektuella arbetet utförts i vederbörandes hemland, t. ex. författandet av en uppsats, som offentliggöres i en tysk eller fransk tidning, tillkommer beskattningen bosättningslandet enligt den allmänna regeln.

Enligt avtalen med Förenta Staterna (art. XI) och Storbritannien (art. XIV) blir resultatet i viss mån det motsvarande; båda dessa avtal hava en allmän regel rörande inkomst av personligt arbete, varunder även tillfällig intellektuell verksamhet måste hänföras. Har det tillfälliga arbetet utförts i den främmande staten, beskattas inkomsten därav i princip i denna främmande stat; dock gälla här samma inskränkningar, som angivits ovan under kap. 8, § 2, nämligen att om vistelsen i den främmande staten varat viss kortare tid samt därjämte vissa andra villkor äro uppfyllda, behåller bosättningslandet sin beskattningsrätt. Har däremot personen utfört arbetet i det land, där han är bosatt, tillkommer beskattningsrätten detta land, även om ersättningen uppbäres från den andra staten. Förenta Staterna kunna visserligen även beskatta inkomsten, ehuru densamma eventuellt förvärvats av en i Sverige bosatt person, men medgiva då avdrag för den i Sverige

påförda skatten; dylik beskattning kan dock endast ifrågakomma beträffande amerikanska medborgare.

I de övriga avtalen återfinnes icke någon specialregel, som kan anses omfatta även tillfällig intellektuell verksamhet. Här gäller således återigen den allmänna supplementära regeln i dessa avtal. Inkomsten ifråga beskattas allenast i den stat, där inkomsttagaren är bosatt.

Tillämpningskungörelserna äro i allmänhet så avfattade, att i Sverige bosatt person städse skall här beskattas för intäkt av tillfällig intellektuell verksamhet utomlands. Ifråga om brittiska avtalet giva dock anvisningarna intet besked å denna punkt, vadan avtalets ovan angivna regler skola tillämpas.

### § 3. Realisationsvinst.

Såsom realisationsvinst beskattas i Sverige enligt 35 § K.L. vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, dock endast om två villkor båda äro uppfyllda:

a) egendomen skall hava förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, och

b) egendomen skall hava varit i den skattskyldiges ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år, samt om det är lös egendom, under mindre än fem år.[1]

Skattskyldigheten för realisationsvinst i Sverige begränsas emellertid i 53 § 1 mom. K.L., såvitt fråga är om sådan realisationsvinst, som förvärvas av fysisk person för tid, under vilken han ej varit bosatt i Sverige, eller av utländsk juridisk person. För dessa föreligger skattskyldighet i Sverige allenast för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller av tillbehör till sådan fastighet eller rörelse. Däremot äro de icke skattskyldiga här i landet för realisationsvinst å sådan lös egendom, som ej utgör tillbehör till fastighet eller rörelse; de behöva således t. ex. icke skatta för vinst å försäljning av värdepapper i Sverige.

Med hänsyn till den svenska lagstiftningens uppdelning av realisationsvinst synes lämpligast att i den följande framställningen av dubbelbeskattningsavtalens innehåll var för sig behandla realisationsvinst vid avyttring av fast egendom, av rörelse samt av annan egendom.

[1] Rörande dessa bestämmelser och deras närmare innebörd, se SANDSTRÖM, Beskattning av tjänst, sid. 643 o. f.

### 1) Realisationsvinst vid avyttring av fast egendom.

Samtliga avtal, med undantag för avtalen med Nederländerna, Island och Storbritannien innehålla en uttrycklig bestämmelse om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fast egendom:[1] Denna realisationsvinst skall beskattas i den stat, där den fasta egendomen är belägen. — Avtalet med Nederländerna, art. 4, innehåller endast en allmän regel, tidigare berörd, av innehåll, att inkomst av fast egendom skall beskattas i den stat, där den fasta egendomen är belägen. Möjligen förklaras detta därav, att vid tiden för avtalets tillkomst beskattades realisationsvinst över huvud taget icke i Nederländerna; då emellertid sådan beskattning förekom i Sverige, borde ändock en regel lämpligen hava meddelats i avtalet. Frågan har dessutom numera fått större betydelse, sedan även Nederländerna infört skatt å realisationsvinster. Då samtliga tidigare avtal följa regeln att beskatta realisationsvinsten i den stat, där den fasta egendomen är belägen, vore givetvis egendomligt, om en annan regel skulle gälla enligt det nederländska avtalet utan att något uttryckligt besked härom meddelats i avtalet. Då därjämte avfattningen av den allmänna regeln i art. 4 icke utesluter en sådan tolkning, enligt vilken även realisationsvinst skall beskattas i den stat, där den fasta egendomen är belägen, synes rimligt antaga, att även det nederländska avtalet måste tolkas i enlighet härmed.[2] Tillämpningskungörelsen saknar emellertid varje föreskrift i denna del, vilket leder till att en i Sverige bosatt person härstädes beskattas för realisationsvinst å fastighet i Nederländerna.

Enligt avtalet med Storbritannien, art. XII, gäller däremot att en person, bosatt i ena staten, är befriad från skatt å realisationsvinst, förvärvad i den andra staten och denna skattebefrielse är avsiktligt utformad så vidsträckt, att därunder inbegripes även realisationsvinst å fastighet. Detta sammanhänger givetvis med att Storbritannien i princip icke beskattar realisationsvinst. Från regeln om skattebefrielse är dock ett undantag gjort för det fall, att vederbörande i den andra staten driver rörelse från ett därstädes beläget fast driftställe; i så fall får han beskattas för rea-

[1] Avtalen med Tyskland (slutprot. p. 4), Finland, Danmark och Norge (slutprot. p. 7) Frankrike (prot. p. 2), Ungern (slutprot. p. 6), Förenta Staterna (art. V), Schweiz (slutprot. t. art. 3).

[2] Så även VAN THEMAAT, sid. 118.

lisationsvinsten i denna andra stat, oberoende av om realisationsvinsten har något samband med rörelsen eller ej.

Detta betyder då, att Sverige enligt samtliga avtal med undantag för det brittiska (från det isländska avtalet bortses här) är behållet vid sin rätt att beskatta realisationsvinst å försäljning av fast egendom, belägen i Sverige, men har uppgivit sin rätt att beskatta här bosatta personer för realisationsvinst å fast egendom, belägen i någon av de övriga staterna. Tillämpningskungörelserna hava jämväl avfattats i överensstämmelse härmed, dock med undantag för den nyss omnämnda kungörelsen rörande nederländska avtalet. Enligt avtalet med Storbritannien däremot har Sverige uppgivit rätten att beskatta en därstädes bosatt person för realisationsvinst genom avyttring i Sverige, för så vitt icke personen bedriver rörelse från fast driftställe i Sverige. Ifråga om i Sverige bosatt person, som förvärvar realisationsvinst i Storbritannien, blir resultatet ett annat. Personen ifråga är befriad från skatt i Storbritannien. Jämlikt art. XIX p. 2 medför emellertid detta, att personen *icke* är befriad från skatt i Sverige, utan han kan alltså fortfarande beskattas härstädes för sin i Storbritannien förvärvade realisationsvinst; dock får så icke ske, därest han bedriver rörelse från fast driftställe i Storbritannien.

Ifråga om tillbehör till fast egendom är däremot avtalens innehåll olika. Enligt avtalen med Tyskland, Finland, Danmark, Norge och Schweiz gäller den nyss anförda regeln om beskattning i den stat, där fastigheten är belägen, även för tillbehör till den fasta egendomen, *därest* de avyttras i samband därmed. Det schweiziska avtalet talar för övrigt ej blott om tillbehör utan även om »till lantbruk och skogsbruk hörande levande och döda inventarier», en uppräkning, som endast torde hava karaktären av en exemplifiering. Skulle tillbehör till en fastighet säljas annorledes än i samband med fastigheten, blir däremot den angivna regeln icke tillämplig; realisationsvinst därå skall i stället beskattas såsom realisationsvinst å annan lös egendom.

Det ungerska avtalet kunde närmast synas intaga en motsatt ståndpunkt mot de senast berörda avtalen. Bestämmelsen om beskattning i den stat, där den fasta egendomen är belägen gäller även realisationsvinst genom avyttring »av fast egendom samt tillbehör till densamma». Detta uttryck leder ju tanken till att vinst å enbart försäljning av tillbehören skulle beskattas enligt

samma regel som vinst å fastighetsförsäljningen. En sådan tolkning är dock ej den enda tänkbara och en jämförelse med den franska originaltexten[1] synes utvisa, att fråga allenast är om sådan försäljning av tillbehör, som äger rum i samband med avyttring av den fasta egendomen. I enlighet härmed har även tillämpningskungörelsen avfattats, 1 § 1 mom. f).

Å andra sidan nämnas tillbehör till fastighet ej alls i detta sammanhang uti de nederländska, franska och amerikanska avtalen, vilket alltså skulle betyda, att realisationsvinst å sådana tillbehör beskattas såsom realisationsvinst å lös egendom enligt därför gällande regler, även om tillbehören avyttras i samband med fastigheten; här är dock att märka, att vad som utgör fast egendom måste avgöras efter varje lands interna lag, vadan troligen i en del fall till fast egendom hänföres vad som i andra avtal kallats tillbehör.

Enligt tillämpningskungörelserna till franska och amerikanska avtalen behandlas dock tillbehör till fastighet, vilka avyttras i samband med fastigheten, på samma sätt som denna.

Beträffande brittiska avtalet hänvisas till vad ovan anförts.

### 2) Realisationsvinst vid avyttring av rörelse.

Även ifråga om realisationsvinst vid avyttring av rörelse följa avtalen i regel samma princip som ifråga om inkomst av rörelse.[2] Detta innebär således, att realisationsvinsten ifråga beskattas i den stat, där rörelsen bedrives från fast driftställe; finnes fast driftställe i båda staterna, fördelas realisationsvinsten dem emellan vid beskattningen, vilket i regel torde innebära att vardera staten beskattar den realisationsvinst, som uppkommit vid det i samma stat belägna driftstället. I den mån särskilda bestämmelser äro givna rörande fördelning av rörelseinkomst mellan olika stater — såsom i avtalen med Frankrike och Schweiz — bliva dessa regler då även tillämpliga å fördelning av realisationsvinst. Det nederländska avtalet saknar emellertid även på denna punkt varje regel angående beskattningens verkställande. Om man emellertid, på sätt ovan skett, vågar antaga, att realisationsvinst vid

[1] »la cession d'immeubles, y compris leurs effets mobiliers».
[2] Avtalet med Tyskland (slutprot. p. 5), Finland, Norge och Danmark (slutprot. p. 9), Frankrike (prot. p. 3), Ungern (slutprot. p. 7), Schweiz (art. 4).

försäljning av fast egendom följer reglerna i det nederländska avtalet rörande inkomst av fast egendom, synes rimligt antaga, att realisationsvinst vid försäljning av rörelse följer reglerna i art. 5 av samma avtal rörande inkomst av rörelse; i så fall skulle även beträffande Nederländerna gälla, att realisationsvinst vid avyttring av rörelse beskattas i den stat, där rörelsen utövas från fast driftställe, samt att, där fast driftställe finnes i de båda staterna, en fördelning av realisationsvinsten äger rum. Tillämpningskungörelsen har dock icke avfattats i överensstämmelse härmed.

De anglosachsiska avtalen hava emellertid något avvikande formulering i förevarande avseende. Art. IX i det amerikanska avtalet och art. XII i det brittiska avtalet innebära dock, att om en person, som är bosatt i en av staterna och bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, överlåter denna rörelse eller del därav eller tillbehör till densamma, beskattas realisationsvinsten — därest någon beskattning av realisationsvinst ifrågakommer — i den stat, där det fasta driftstället är beläget.

Det isländska avtalet saknar varje bestämmelse angående realisationsvinst.

Avtalet med Frankrike (slutprot. p. 3) innehåller en särbestämmelse. Den förut angivna regeln gäller nämligen realisationsvinst vid försäljning av »driftstället tillhöriga tillgångar med undantag av fastigheter belägna inom den andra staten». Man frågar sig dock här, å vilket fall denna undantagsbestämmelse egentligen hänsyftar. Om ett företag i staten A har ett fast driftställe i staten B, hur kan det då finnas några driftstället »tillhöriga» fastigheter i staten A? Det synes knappast görligt att utfundera något fall, då undantagsbestämmelsen skulle vara av praktisk betydelse; densamma synes hava tillkommit utan alltför mycket övervägande. Någon motsvarighet därtill finnes ej heller i tillämpningskungörelsen.

Samtliga avtal, som innehålla bestämmelser rörande beskattning av realisationsvinst å försäljning av rörelse, hava gjort bestämmelserna tillämpliga även å försäljning av tillbehör till rörelse. Detta uttalas i regel direkt i avtalen, men så har icke skett i avtalet med Schweiz, vilket endast talar om »rörelsen eller en del därav»; det torde dock få anses befogat att tolka uttrycket »en del därav» så vidsträckt, att därunder inbegripes ej blott försäljning av andel i rörelsen utan även försäljning av därtill hörande

tillbehör. Även enligt de anglosachsiska avtalen inbegripes avyttring av tillbehör till rörelse under samma regel som gäller beträffande avyttring av rörelse, detta med hänsyn till avtalens allmänna formulering i denna del.

En jämförelse mellan dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser samt den svenska skattelagstiftningen utvisar, att Sverige är bibehållet vid sin rätt att beskatta även realisationsvinst vid försäljning av härstädes (från fast driftställe) bedriven rörelse, oberoende av var den person är bosatt, som gjort vinsten. Däremot har Sverige uppgivit sin rätt att beskatta här bosatta personer för realisationsvinst å rörelse, bedriven från fast driftställe i någon av de övriga staterna.

Beträffande realisationsvinst å företag för utövande av luftfart och sjöfart hava icke några särskilda regler givits i de olika avtalen. Då emellertid inkomst av dylik rörelse i allmänhet icke beskattas med hänsyn till förefintligheten av fasta driftställen, synes konsekvensen fordra att så ej heller sker ifråga om realisationsvinst. Det torde därför få antagas, att uppkommande sådan vinst skall i sin helhet beskattas i den stat, där företagets (verkliga) ledning utövas, respektive där fartygen eller luftfartygen registrerats; jämför kap. 5, § 5 ovan.

Tillämpningskungörelserna innehålla regelrätt en föreskrift om att i Sverige bosatt person icke beskattas härstädes för realisationsvinst å rörelse, i den mån vinsten åtnjutits från ett i den andra staten befintligt fast driftställe; enligt uttryckligt stadgande gäller denna regel dock icke beträffande företag för sjöfart och luftfart, om företagets (verkliga) ledning haft sitt säte i den andra staten. Följaktligen gäller enligt kungörelserna, att vinst å avyttring av företag för sjöfart och luftfart skall beskattas i Sverige även om företagets ledning haft sitt säte i den andra staten — något som torde innebära motsatsen till vad avtalen åsyfta.

Kungörelsen rörande nederländska avtalet saknar emellertid varje föreskrift rörande beskattning av realisationsvinst, vadan alltså en här i riket bosatt person städse skall beskattas för realisationsvinst i Nederländerna.

Beträffande i Sverige icke bosatt person innehålla kungörelserna i allmänhet icke något stadgande rörande beskattning av realisationsvinst, vilket alltså innebär, att vederbörande beskattas för dylik vinst å avyttring av rörelse i Sverige eller tillbehör därtill.

Kungörelserna angående norska och schweiziska avtalen stadga emellertid, att vederbörande är frikallad från beskattning i Sverige, i den mån vinsten icke härflutit från ett i Sverige befintligt fast driftställe; härmed åsyftas till synes att stadga skattefrihet å vinst av icke yrkesmässig försäljning av rörelse, därest densamma bedrives i Sverige men icke från fast driftställe härstädes.

### 3) Realisationsvinst av annat slag.

Samtliga avtal utom de anglosachsiska sakna särskilda bestämmelser rörande beskattning av sådan realisationsvinst, som uppkommit annorledes än genom avyttring av fast egendom eller rörelse. Följaktligen gäller alltjämt, att den allmänna supplementära regeln blir tillämplig: Realisationsvinsten beskattas allenast i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. Ett par utav avtalen hava dock inryckt en uttrycklig bestämmelse av enahanda innehåll för ett specialfall av realisationsvinst, nämligen sådan, som uppkommer vid avyttring av immateriella rättigheter; så är fallet beträffande franska avtalet, prot. p. 8, och schweiziska avtalet,[1] slutprot. till art. 2.

I det amerikanska avtalet, art. IX, och det brittiska avtalet, art. XII, gives däremot en förut berörd bestämmelse av något avvikande avfattning. Då en person, bosatt i den ena staten, förvärvar realisationsvinst av nu ifrågavarande slag i den andra staten, skall vinsten icke beskattas i denna andra stat. Dock beskattas realisationsvinsten i den stat, där densamma förvärvas, därest vederbörande därstädes bedriver rörelse från fast driftställe.[2] I brittiska avtalet, art. IX p. 4, förekommer dessutom en förut berörd särbestämmelse av enahanda innehåll beträffande vinst å avyttring av patent.

Beskattningsregeln i den första gruppen utav avtal överensstämmer i princip med den svenska skattelagstiftningens ståndpunkt. De anglosachsiska avtalen innebära även, att Sverige bibehåller sin rätt att beskatta här bosatta personer; utomlands bosatta personer äro redan nu fritagna från beskattning i Sverige för realisationsvinst av här ifrågavarande slag. Om emellertid en

[1] Jfr Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 9.

[2] Det amerikanska avtalet kräver efter ordalagen blott, att ett fast driftställe föreligger, icke att rörelse bedrives därifrån; enligt amerikansk uppfattning föreligger dock icke ett fast driftställe, om icke rörelse bedrives där.

i Sverige bosatt person bedriver rörelse från fast driftställe i Förenta Staterna eller Storbritannien och där förvärvar realisationsvinst, avstår Sverige sin beskattningsrätt beträffande denna realisationsvinst; densamma beskattas i stället i den andra staten. Å andra sidan äger Sverige enligt berörda avtal här beskatta realisationsvinst, uppkommen i Sverige för en här icke bosatt person, därest denne utövar rörelse från fast driftställe. Ingår vinsten i själva rörelsen, är givet, att vinsten också beskattas såsom inkomst av här bedriven rörelse. Är däremot så icke fallet, saknar Sverige möjlighet att beskatta realisationsvinsten med hänsyn till den interna svenska lagstiftningen (givetvis för så vitt icke vederbörande stadigvarande vistas härstädes).

I tillämpningskungörelserna saknas varje stadgande rörande nu ifrågavarande slag av realisationsvinst. Följaktligen tillämpas de interna svenska beskattningsreglerna, vilket ock i allmänhet leder till ett med avtalen överensstämmande resultat. Beträffande amerikanska avtalet leder dock kungörelsen till att en i Sverige bosatt person, som bedriver rörelse från fast driftställe i Förenta Staterna, beskattas här i riket för sådan realisationsvinst i Förenta Staterna, som icke har samband med rörelsen, oaktat han enligt avtalet skall beskattas härför i Förenta Staterna.

## Kap. 10. Beskattning av inkomst; inkomst av kapital.

Strävandena att undvika internationell dubbelbeskattning hava beträffande flertalet inkomstslag krönts med framgång, i det att de ingångna avtalen i huvudsak undanröjt dubbelbeskattningen. Beträffande inkomst av kapital har emellertid så icke varit fallet. Ifråga om detta inkomstslag har dubbelbeskattningen antingen blivit i sin helhet bestående eller ock visserligen mer eller mindre begränsats men dock icke undanröjts.

Svårigheterna att undanröja dubbelbeskattningen av kapitalinkomster hava sin grund i två förhållanden. Först och främst möter man här i sin mest tillspetsade form motsättningen mellan kapitalexporterande samt kapitalimporterande länder. I det kapitalexporterande landets intresse ligger givetvis att inkomsten av

kapital beskattas i det land, varifrån kapitalet härrör, d. v. s. i det land, där kapitalägaren (långivaren, aktieägaren etc.) är bosatt. Det kapitalimporterande landet har ett lika starkt intresse av att kapitalinkomsten beskattas i det land, där kapitalet är placerat, d. v. s. där låntagaren är bosatt eller där själva aktiebolaget är hemmahörande. Denna intressemotsättning har till och med kommit till uttryck i De Förenade Nationernas modellförslag.[1] Enligt Mexicoförslaget skall all inkomst av kapital (bortsett givetvis från kapital, placerat i fastighet eller rörelse) beskattas allenast i den stat, där kapitalet är placerat. Londonförslaget skiljer mellan utdelning å aktier m. m., som i princip beskattas allenast i den stat, där vederbörande bolag är hemmahörande, samt räntor, som — i motsats till Mexicoförslaget — beskattas allenast i den stat, där långivaren är bosatt; dock föreslås i sistnämnda fall, att den andra staten även får beskatta räntorna genom avdrag vid källan intill en viss procent, vars belopp dock lämnats öppet.

En annan anledning till svårigheterna att vinna enighet om den internationella beskattningen av kapitalinkomst bottnar i skattesystemens förut berörda olikhet. För länder, vilka beskatta inkomst av kapital genom avdrag vid källan, är naturligt, att beskattningen skall äga rum i det land, där kapitalet är placerat; endast i detta land kan ju källskatteavdrag äga rum. Ifråga om länder, som icke tillämpa avdragsmetoden utan uteslutande beskatta inkomsten med ledning av deklaration eller andra förhållanden, är lika naturligt att beskattningen skall ske i det land, där inkomsttagaren är bosatt.

Dessa motsättningar avspegla sig givetvis även i de svenska dubbelbeskattningsavtalen.

Innan en närmare redogörelse lämnas för dessa avtals innehåll, må emellertid först i korthet erinras om den svenska skattelagstiftningens regler angående beskattning av inkomst av kapital.[2] Till inkomst av kapital räknas enligt 38 § K.L. framför allt *ränta* å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel samt *utdelning* å svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar samt å andelar i utländska bolag. Till intäkt av kapital räknas dock även intäkt av fastighet i utlandet samt

[1] Mexico-London draft, sid. 24, 62, 63, 65.
[2] Se i övrigt SANDSTRÖM, Förmögenhetsskatt, sid. 342 o. f.

av utomlands självständigt bedriven rörelse, vilka två fall dock i detta sammanhang lämnas åsido. — Ifråga om fysisk person, som icke är bosatt här i riket, samt utländsk juridisk person gäller enligt 53 § K.L., att de *icke* äro skattskyldiga för härifrån uppburen utdelning eller ränta. Enligt 6 § F.S.I. äro de dock skyldiga erlägga statlig inkomstskatt för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar. Jämlikt 1 § Kup.F. uttages emellertid en särskild kupongskatt å utdelning å aktie i svenskt aktiebolag bl. a. då den utdelningsberättigade är fysisk person, som ej är bosatt (eller stadigvarande vistas) här i riket, eller utländsk juridisk person; kupongskatten utgår för närvarande med 20 % av utdelningens belopp. Å ränta, som från Sverige betalas till personer, som icke äro bosatta härstädes, uttages däremot icke någon som helst skatt i Sverige. Man har motiverat denna skattefrihet med att en beskattning av ränteinkomst i dylika fall skulle med sannolikhet verka betungande för de svenska företag, som nödgas anlita kredit utomlands. Det måste antagas, att de utländska långivarna beredde sig ersättning för den skatt de nödgades utgiva i Sverige för sina inkomsträntor genom höjning av räntefoten och skatten komme således att i sista hand bäras av de svenska låntagarna. För övrigt befarades att en dylik räntebeskattning skulle föranleda till att kapital droges ur landet.[1]

De svenska dubbelbeskattningsavtalen kunna i förevarande avseende uppdelas i två grupper. Den ena gruppen omfattar sådana avtal, som från sitt tillämpningsområde helt undantaga sådana skatter å kapitalavkastning, vilka uttagas genom avdrag vid källan, den andra gruppen omfattar avtal, vilka reglera även sistnämnda skatter.

Ett spörsmål, som föranledes utav avtalens avfattning i denna del men som icke besvaras i avtalen, är givetvis, vad som skall förstås med »skatt, som avdrages vid källan». Detta uttryck inbegriper nämligen två olika slag av skatteformer. Det kan sålunda vara fråga om en definitiv skatt, en avkastningsskatt, med vars erläggande all skattskyldighet för det uppburna beloppet är konsumerad; så är t. ex. fallet med den svenska kupongskatten. Det kan emellertid också vara fråga allenast om en »förskottsskatt», vars belopp sedan till sin riktighet kontrolleras vid den

[1] Jfr SANDSTRÖM, Förmögenhetsskatt, sid. 400.

årliga taxeringen, därvid alltså även kan utkrävas ytterligare skatt eller ock restitueras för mycket erlagd förskottsskatt; så är t. ex. fallet med den finska förskottsuppbörden å dividend (utdelning) och så kan även sägas vara fallet med den brittiska inkomstskatt, som vederbörande bolag avdrager å utbetald utdelning.

Att den förstnämnda, verkliga avkastningsskatten måste anses inbegripen under uttrycket »skatt, som avdrages vid källan», lärer vara otvivelaktigt. Det förefaller därför skäligen överflödigt, då i norska avtalet, slutprot. p. 15, »för undvikande av tvivelsmål uttalas, att den skatt å utdelningar, som i Norge uttages av utomlands bosatta aktieägare och för vilken vederbörande aktiebolag är ansvarigt, ... är att anse såsom skatt vid källan»; varför då icke även »för undvikande av tvivelsmål» uttala, att den svenska kupongskatten är att »anse» såsom en dylik skatt?

Däremot kan givetvis diskuteras, huruvida den s. k. förskottsskatten kan hänföras till gruppen »skatt, som avdrages vid källan». Det är ju här, såsom nyss anmärkts, icke fråga om någon slutgiltig skatt, utan egentligen endast fråga om en särskild metod för uppbördsförfarandet — en förskottsuppbörd alltså, avseende en till beloppet ännu icke fastställd skatt. Det är emellertid icke alltid en klar gräns mellan avkastningsskatten ifråga samt vad ovan kallats förskottsskatten; den sistnämnda kan i vissa inkomstskikt från början vara slutgiltig (så t. ex. i Tyskland och Nederländerna) och därigenom har förskottsskatten i denna del övergått till att bliva en avkastningsskatt. I dylika fall uppkommer givetvis svårighet att i andra länder kunna avgöra, vilkendera beskattningsformen som i ett visst fall föreligger.

Även om icke alltför stort avseende fästes vid sist berörda förhållande, synes dock avtalens tystnad å ifrågavarande punkt motivera det ståndpunktstagandet, att avtalen under uttrycket »skatt, som avdrages vid källan» få antagas åsyfta såväl rena avkastningsskatter som ock förskottsskatter.[1] Om så icke vore fallet, borde detta rimligtvis hava uttryckligen angivits.

Det anmärkes, att amerikanska avtalet, art. VII, p. 1, går vida längre än nu sagts. Vid tillämpningen av sagda artikel skall nämligen statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i Sverige anses utgöra en skatt, avdragen vid källan. Då avtalet ingicks, fanns icke

[1] Så ock WENGLER, sid. 140, not. 17.

den svenska kupongskatten å aktieutdelning, men den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten betraktades ändock som en skatt, avdragen vid källan; numera har stadgandet endast betydelse ifråga om utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar (se § 2, IV, nedan).

## § 1. Avtal, vilka icke gälla skatter, som uttagas genom avdrag vid källan.

Till ifrågavarande grupp höra avtalen med Tyskland, Finland, Nederländerna, Ungern och Island. Såsom allmän huvudregel gäller enligt dessa avtal, att inkomst av kapital beskattas allenast i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. Uttryckligen uttalat är detta endast i det tyska avtalet, art. 7, 1), men följer beträffande övriga avtal den allmänna supplementära huvudregeln. I samtliga avtal göres emellertid undantag för det fall, att skatt å inkomst av kapital uttages genom avdrag vid källan. Formuleringen är något olika; i tyska avtalet, art. 7, 2) och ungerska avtalet, art. 10, göres ett uttalande av innebörd, att därest i någondera staten skatt å inkomst av kapital uttages genom avdrag vid källan, inskränkes icke rätten till dylikt avdrag genom den nyss angivna huvudregeln, enligt vilken beskattningen skall ske i bosättningsstaten. Avtalet med Nederländerna, slutprot. p. II, innehåller ett uttalande om att skatt å inkomst av kapital genom avdrag vid källan skall vara undantagen från avtalet. Det finska avtalet, slutprot. p. 4, innehåller däremot en regel, som på en gång är mera begränsad och mera vittgående än de förut berörda. Regeln gäller således endast skatt å utdelning å aktier, icke annan kapitalinkomst, men gäller å andra sidan all skatt å utdelning å aktier, ej blott sådan som uttages genom avdrag vid källan; sålunda är från avtalet undantaget även sådan skatt, som uttages i efterhand med ledning av deklaration.[1] Det må i detta sammanhang anmärkas, att undantagsregeln i art. 10 av det ungerska avtalet även är i viss mån begränsad; den gäller utdelningar men därutöver endast obligationsräntor. — Det isländska avtalet skall enligt art. 3 ej vara tillämpligt beträffande eventuella skatter vid källan å inkomst av kapital.

[1] Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 94, och AIRILA, sid. 170.

Innebörden av de anförda avtalsbestämmelserna blir alltså den, att kapitalinkomst i princip beskattas i den stat, där inkomsttagaren är bosatt, men att den andra staten därjämte är berättigad beskatta samma inkomst (eller det slag därav, som angives i avtalet) genom avdrag vid källan; enligt avtalet med Finland föreligger dessutom rätt att beskatta utdelning å aktier i båda staterna även om detta sker i annan form än genom avdrag vid källan.[1] Resultatet härav har blivit, att kapitalinkomsten i stor utsträckning dubbelbeskattas, eftersom källskatteavdrag verkställes vid utbetalning från Tyskland av räntor och utdelningar, vid utbetalning från Finland av utdelningar och vid utbetalning från Nederländerna av utdelningar och obligationsräntor.

Nu ifrågavarande avtal, dock med undantag för det ungerska och det isländska, föreskriva vidare, att undantaget från regeln om beskattning i inkomsttagarens bosättningsstat skall gälla, intill dess särskild överenskommelse träffats i ämnet. I avtalet med Tyskland, slutprot. p. 11, har detta uttalande till och med erhållit en kategorisk form: De båda avtalsslutande staternas regeringar skola efter genomförandet av en svensk reform beträffande beskattning av aktieutdelningar träffa överenskommelse för undvikande av dubbelbeskattning även på detta område. — Några sådana överenskommelser hava emellertid icke träffats.

I övrigt erinras om att det tyska avtalet, på sätt i annat sammanhang berörts, innehåller vissa andra bestämmelser, vilka innebära undantag från huvudregeln. Sålunda gäller enligt slutprot. p. 10, att envar av de båda staterna skall förfara i enlighet med sin lagstiftning beträffande inkomster av fordringar med säkerhet i fastighetshypotek, vartill dock ej räknas obligationer med säkerhet i fast egendom. Då Tyskland beskattar inkomst av dylika fordringar å den ort, där den intecknade fasta egendomen är belägen, blir ju resultatet, att en i Sverige bosatt person, som uppbär inkomst å fordran, som är intecknad i fastighet i Tyskland, beskattas både i Tyskland och i Sverige för denna inkomst. Enligt slutprot. p. 8 gäller vidare, att andelsbevis som (eventuellt) utställas rörande deltagande i tyska bolag med begränsad ansvarighet, betraktas såsom delägarskap i rörelse, vadan inkomsten beskattas i Tyskland. Detsamma gäller inkomst å andelar i tyska ekonomiska föreningar, jfr kap. 5, § 4, ovan.

[1] Jfr rättsfall, anmärkt i AIRILA, sid. 171.

## § 2. Avtal, vilka reglera även skatter, som uttagas genom avdrag vid källan.

Hit äro att hänföra avtalen med Danmark, Norge, Frankrike, Amerikas Förenta Stater, Schweiz och Storbritannien. Bestämmelserna äro emellertid utformade på mycket skiftande sätt, och avtalen behandlas därför lämpligen var för sig.

**I. Avtalet med Danmark.** — Detta avtal innehåller ingen särskild föreskrift om beskattning av inkomst av kapital, varav följer, att enligt art. 3 inkomsten beskattas i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. I slutprot. p. 4, återfinnes en undantagsbestämmelse av enahanda innehåll, som i de under § 1 omförmälda avtalen: Därest i någondera staten införes beskattning av inkomst av kapital vid källan (genom avdrag), skall, intill dess särskild överenskommelse träffas, dylik beskattning ej innefattas under avtalet. Då avtalet ingicks förefanns icke sådan källbeskattning i någondera staten, vadan undantaget saknade praktisk betydelse. Sedan Sverige år 1943 infört kupongskatten, blev emellertid läget ett annat, och frågan om ett tilläggsavtal blev aktuell. Under den då rådande ockupationen av Danmark kunde emellertid ett avtal i vanlig ordning icke träffas. Man valde för den skull den utvägen, att efter förhandlingar mellan de båda staterna ett förslag till tilläggsavtal upprättades, vilket dock aldrig undertecknades eller ratificerades. Sedan förslaget ifråga jämte en not från Danmarks minister i Stockholm förelagts riksdagen,[1] bemyndigade riksdagen Kungl. Maj:t att, under förutsättning av ömsesidighet för den händelse skatt vid källan å aktieutdelning infördes i Danmark, meddela föreskrift om vissa skattelättnader. Enligt förslaget till tilläggsavtal, som endast gäller skatt å aktieutdelning, skall »tillsvidare och intill dess annat avtalas» dubbelbeskattningen begränsas till högst 5 %. Om någondera staten uttager skatt vid källan å aktieutdelning och denna skatt överstiger 5 % av utdelningen, skall det överskjutande beloppet restitueras eller på annat sätt eftergivas. I dylikt fall skall den andra staten medgiva avdrag från där utgående skatt med 5 % av utdelningen; i detta avdrag må dock inräknas sådan skattelättnad,

[1] *Prop.* 1944: 219.

som enligt den ifrågavarande statens lagstiftning må tillkomma skattskyldig genom rätt att vid inkomstberäkningen åtnjuta avdrag för den vid källan uttagna skatten. Genom kungörelse den 26 maj 1944 har sedan i Sverige lämnats föreskrift om restitution av kupongskatt å aktieutdelning, i den mån skatten överstiger 5 % av utdelningen och utdelningen tillkommit svensk eller dansk medborgare, som var bosatt i Danmark, när utdelningen blev tillgänglig för lyftning, eller juridisk person, som då var hemmahörande i Danmark; i praxis har denna rätt till restitution ansetts gälla även för fall, då utdelningen lyftats av dödsbo efter sådan medborgare.[1] Den som i Danmark uppbär utdelningen äger återigen därstädes njuta avdrag å den danska inkomstskatt, som belöper å den inkomst, vari utdelningen ingår, med 5 % av utdelningen, vilket avdrag tillsvidare *icke* förminskas med den särskilda skattelättnad, varom i tilläggsavtalet förmäles. Avdraget får dock endast ske å den danska inkomstskatten till staten men får äga rum även om avdragsbeloppet är större än den danska statsskatt, som belöper å utdelningen. Bestämmelser härom hava meddelats i en kungörelse av danska finansministeriet av den 13 juli 1944. Den som i Danmark vill komma i åtnjutande utav avdraget ifråga, har att ingiva skriftlig ansökan till vederbörande skatteråd eller, i Köpenhamn, till Direktoratet för Köpenhamns skatteväsen. — Beträffande i Sverige bosatta innehavare av danska aktier hava inga motsvarande föreskrifter meddelats; i Danmark uttages icke skatt å utdelning, som från danska aktiebolag utbetalas till utlandet.

Tilläggas må, att i Danmark beskattas såsom inkomst allenast vad som återstår av utdelningen efter avdrag för den svenska kupongskatten; den i Danmark skattepliktiga inkomsten utgör alltså 95 % av bruttoutdelningen från det svenska bolaget.

Det bör emellertid uppmärksammas, att förslaget till tilläggsavtal icke avser exakt samma personkrets, som huvudavtalet. Huvudavtalet är tillämpligt å svenska och danska medborgare (likgiltigt var de befinna sig) samt å svenska och danska juridiska personer. Förslaget till tilläggsavtal och den på grund därav utfärdade kungörelsen avser däremot endast svenska och danska medborgare, som varit bosatta i Danmark samt i Danmark »hem-

[1] R. 1947, not. 1157.

mahörande» juridiska personer. Ifråga om fysiska personer gäller kungörelsen således *icke* sådana danska medborgare, som väl ej voro bosatta i Sverige när utdelningen blev tillgänglig för lyftning, men som ej heller då voro bosatta i Danmark. Vad angår juridiska personer däremot, så kräves icke i kungörelsen att fråga skall vara om »danska» juridiska personer, det är tillräckligt att den juridiska personen är »hemmahörande» i Danmark. Ur dansk synpunkt äro emellertid dessa två begrepp sammanfallande. Det sagda innebär därför endast, att även varje juridisk person, som har sitt huvudkontor i Danmark, kommer i åtnjutande av rätten till restitution; jämför kap. 3, § 2 ovan.

Av det danska avtalets huvudregel följer, att frågan om vad som är inkomst av kapital eller ej avgöres efter lagstiftningen i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. — En i Danmark bosatt person erhöll gratisaktier från ett svenskt aktiebolag. Då gratisaktier enligt dansk rättsuppfattning utgöra skattepliktig inkomst,[1] beskattades vederbörande i Danmark för inkomst genom de erhållna gratisaktierna, oaktat enligt svensk uppfattning[2] förvärvet av dylika aktier icke utgör inkomst.[3]

**II. Avtalet med Norge.** — Ej heller detta avtal innehåller någon allmän föreskrift om beskattning av inkomst av kapital, vadan beskattningsrätten enligt art. 3 i avtalet tillkommer den av staterna, där den skattskyldige anses bosatt; det är alltså även lagstiftningen i denna stat, som avgör, vad som skall anses såsom inkomst av kapital eller ej.

Däremot förekommer i art. 7 en specialbestämmelse ifråga om *utdelningar*. Vardera staten förbehåller sig i detta fall rätt att, i den mån dess skattelagstiftning så föreskriver, uttaga och innehålla skatt, som enligt dess egen skattelagstiftning avdrages vid källan, dock ej mera än 10 % av utdelningens bruttobelopp. Om sådant avdrag sker i endera staten, skall den andra staten från sin på utdelningen belöpande statliga skatt å inkomst medgiva ett särskilt avdrag (i anledning av den i förstnämnda stat vid källan avdragna skatten), vilket avdrag ej må understiga 5 % av utdelningens bruttobelopp. Med utdelningens »bruttobelopp»

[1] Jfr HELKETT, sid. 249.
[2] Jfr SANDSTRÖM, Förmögenhetsskatt, sid. 364.
[3] L.O.R., sid. 229.

förstås beloppet av själva utdelningen, innan något skatteavdrag skett.[1]

Enligt den allmänna skattelagstiftningen i Norge avdrages å utdelning å aktier i norska aktiebolag ett visst belopp, då utdelningen går till utlandet; för närvarande är detta fastställt till 25 %, medan kupongskatten i Sverige utgår med 20 %. Såsom en följd utav avtalet hava de båda staterna nedsatt skatteprocenten till 10 (från 25, resp. 20). Härjämte får den i den andra staten bosatte aktieägaren därstädes åtnjuta ett avdrag å den statliga inkomstskatt, som belöper å utdelningen, med 5 % av utdelningens bruttobelopp.

*Exempel:* En i Sverige bosatt person uppbär utdelning från norskt aktiebolag med 100 kronor. I Norge frändrages skatt å detta belopp med 10 %, vadan personen ifråga i Sverige uppbär 90 kronor. Han beskattas då härstädes för sistnämnda nettobelopp, 90 kronor. Från den statliga inkomstskatt, som belöper å de 90 kronorna, avdrages sedan 5 % av utdelningens bruttobelopp, d. v. s. $(\frac{5}{100} \cdot 100)$ 5 kronor. Vad därefter återstår blir den skatt, som vederbörande har att i Sverige erlägga för utdelningen ifråga.

Det är uppenbart, att detta system icke medför något fullständigt undanröjande av dubbelbeskattning; densamma begränsas dock till högst 5 %.

Rörande nu berörda rätt till skattenedsättning samt visst avdrag å skatten hava, så vitt fråga är om Sverige, bestämmelser meddelats i tillämpningskungörelsen.

Ifråga om nedsättning av den svenska kupongskattens belopp hava i övrigt bestämmelser meddelats i kungörelsen den 9 januari 1948 med vissa bestämmelser angående kupongskatt för skattskyldig, »som är bosatt i Norge». Ehuru kungörelsen ifråga enligt rubriken endast avser i Norge bosatt skattskyldig, är densamma dock avfattad på sådant sätt, att densamma — liksom avtalet — även är tillämplig å norsk medborgare, som icke varit bosatt eller stadigvarande vistats i vare sig Sverige eller Norge.

I Norge meddelas föreskrift rörande avdrag för viss del av utdelningens bruttobelopp i den årligen utfärdade kungörelsen rörande inkomst- och förmögenhetsskatt till norska staten under

[1] Jfr Rundskriv $^{13}/_{1}$ 1948, sid. 2.

närmast följande budgetår. Sålunda stadgas i kungörelsen den 18 juni 1948, E: Om inkomsten till någon del utgöres av utdelning från svenskt aktiebolag och skatt avdragits i Sverige vid utbetalandet av utdelningen, skall inkomstskatt, som beräknats enligt förut angivna regler, minskas med 5 % av utdelningens bruttobelopp. — Härav följer alltså, att avdrag kan i Norge ske med större belopp än som motsvarar den å själva utdelningen belöpande statliga norska inkomstskatten.

**III. Avtalet med Frankrike.** — Det franska avtalet innehåller dels vissa allmänna regler angående beskattning av inkomst av kapital och dels vissa särskilda regler angående svenska bolag.

a) *Allmänna regler.* — I avtalet behandlas »inkomst av värdepapper» i art. 9; härmed förstås då utdelning å aktier och andra värdehandlingar samt räntor å obligationer o. dyl. Art. 8 behandlar »inkomst av försträckning, deposition, depositionsräkning eller varje annat slags fordran, som ej grundar sig å värdepapper», d. v. s. ränteinkomster, som ej grunda sig å obligationer och dylika handlingar.

Vad först angår utdelning och ränta å värdepapper, skall denna inkomst i princip beskattas i den stat, inom vars område inkomsttagaren har sitt hemvist. Härtill har dock fogats en föreskrift om att vardera staten likväl behåller »rätten att i enlighet med sin allmänna lagstiftning uppbära skatt å inkomster av värdepapper, utgivna av bolag eller andra sammanslutningar, som hava sitt skatterättsliga hemvist inom dess område». Jämlikt dessa föreskrifter har Frankrike således bibehållit rätten att uttaga l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières och den däremot svarande nya inkomstskatten, både då inkomsttagaren är bosatt i Frankrike och då den juridiska personen, som utfärdat värdepapper, har sitt verkliga säte i Frankrike. Sverige har å sin sida rätt att uttaga kupongskatt å utdelningar, som härifrån utbetalas till personer i Frankrike, samt att beskatta här bosatta personer för inkomst av kapital av nyss angivet slag.

För Frankrikes vidkommande innebär det sagda följande. Ifråga om franska värdehandlingar föreligger en oförändrad rätt att i Frankrike uttaga skatten ifråga. Beträffande svenska värdehandlingar, som äro underkastade reglerna om abonnement, skulle inkomsten däråå icke beskattas i Frankrike, därest inkomst-

tagaren icke var bosatt i Frankrike. Emellertid har i slutprot. p. 9 tillfogats en föreskrift om att art. 9 icke medför ändring i de beskattningsbestämmelser, som gälla för värdepapper, utgivna av svenska bolag eller sammanslutningar, som i Frankrike underkastas föreskrifterna om abonnement. Då dessa föreskrifter innebära, att skatteplikt föreligger för inkomsten å värdehandlingarna i samma omfattning, som beträffande franska värdehandlingar, följer alltså härav, att Frankrike bibehållit även rätten att beskatta inkomsten å svenska värdehandlingar av här ifrågavarande slag. Såsom motivering härför har åberopats, att eljest inträdde en olika behandling av olika slag av sådana värdepapper, som äro underkastade reglerna om abonnement, samt vidare, att de svenska bolagen ifråga icke känna till vilka aktieägarna äro.[1]

Vad angår utländska värdepapper, som icke äro underkastade reglerna om abonnement, beskattas ju inkomsten därav i Frankrike *dels* om inkomsten uppbäres i Frankrike, t. ex. vid utbetalning från bank därstädes, och inkomsttagaren är fransk medborgare eller, om så ej är fallet, han är bosatt eller har bostad i Frankrike, och *dels* om inkomsten uppbäres utomlands men inkomsttagaren är bosatt i Frankrike. Dessa bestämmelser bliva i huvudsak oförändrade genom avtalet. Dock bortfaller skattskyldigheten i vissa mindre betydelsefulla fall, såsom då en person, som är fransk medborgare och som lyfter inkomsten i Frankrike, själv är bosatt i Sverige.

Man torde sålunda kunna sammanfattningsvis uttala, att avtalets bestämmelser rörande beskattning av inkomst av värdepapper praktiskt taget innebär, att dittillsvarande dubbelbeskattning av dylik inkomst kvarstår oförändrad. Genom ett år 1939 ingånget tilläggsavtal har emellertid en obetydlig lättnad ägt rum ifråga om denna dubbelbeskattning. Om en av staterna upptagit skatt å utdelning å aktier i aktiebolag eller å andelar i ekonomiska föreningar, som hava sitt säte inom dess område, skall, när inkomsttagaren har sitt skatterättsliga hemvist i den andra staten, sistnämnda stat å sin skatt avdraga 5 % av utdelningen. Enligt ett särskilt protokoll, som fogats vid avtalet, skall avdraket ifråga verkställas genom att »skattesatsen» för skatten å utdelningen ifråga minskas med 5 %; detta skall tillämpas så länge

[1] Revue de l'Enregistrement 1938, sid. 223.

de båda staterna beskatta utdelning från bolag etc. i den egna staten även då inkomsttagaren är bosatt annorstädes. För Sveriges vidkommande har bestämmelsen ifråga utformats sålunda: Enligt gällande svenska lagstiftning är utdelning å aktier i aktiebolag eller å andelar i ekonomiska föreningar, som hava sitt verkliga säte i Sverige, underkastad inkomstskatt i denna stat, även om inkomsttagaren har sitt skatterättsliga hemvist utanför Sverige. Så länge denna lagstiftning förblir gällande skall skattesatsen för skatten å inkomst av kapital i Frankrike å ifrågavarande utdelning minskas med 5 %.

Med avseende å detta tilläggsavtal märkes till en början, att skattenedsättningen endast gäller skatt å utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, däremot *icke* skatt å obligationsräntor. Då Sverige icke beskattar räntor, utbetalda från Sverige, har man i Frankrike icke funnit anledning medgiva någon nedsättning av den franska skatten å dylika räntor.[1] Själva genomförandet av skattelättnaden ifråga har i Sverige skett genom att från härstädes påförd skatt för utdelning från Frankrike medgives ett avdrag med 5 % å utdelningens belopp, tillämpningskungörelsen 1 §, en bestämmelse, som ju icke överensstämmer med protokollets innehåll. I praktiken tillämpas regeln på så sätt, att man i Sverige endast beskattar den uppburna nettoutdelningen, d. v. s. vad därav återstår efter avdrag för den franska skatten, samt å den sålunda bestämda svenska skatten å utdelningen medgiver avdrag med 5 % av utdelningens bruttobelopp. De bestämmelser, som i övrigt meddelas i tillämpningskungörelsen, motsvara dem, för vilka ovan redogjorts beträffande norska avtalet. I Frankrike däremot verkställes skattenedsättningen, på sätt protokollet till avtalet förutsätter, genom att skattesatsen nedsättes med 5 %. Sedan Sverige infört kupongskatt å aktieutdelning beräknas emellertid i Frankrike skatten ifråga allenast å vad av utdelningen återstår, sedan kupongskatten avdragits. Detta medgivande gäller dock endast tillsvidare och intill dess överenskommelse träffas om ökning av den nuvarande till 5 % begränsade skattelättnaden.[2]

Med avseende å avfattningen av protokollet till tilläggsavtalet må i övrigt anmärkas, att däri givna föreskrift om formen

[1] Instruction $^{27}/_{11}$ 1939, sid. 2.
[2] FORSSIUS, Double-imposition, sid. 11, CAILLEZ, sid. 15.

för skattenedsättningen skall tillämpas i Frankrike endast så länge Sverige uttager »inkomstskatt» å utdelning till person, som icke är bosatt i Sverige. Någon inkomstskatt i egentlig mening uttages emellertid icke numera i Sverige, utan i stället uttages densamma i form av kupongskatt, som är en ren avkastningsskatt. En justering av avtalet i denna del synes därför påkallad.

Slutligen bör emellertid uppmärksammas, att — på sätt redan påpekats under kap. 5 § 4 — utdelning från ett société à responsabilité limitée *icke* hemfaller under bestämmelserna i art. 9. Utdelningen ifråga hemfaller visserligen i Frankrike i princip under l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières men trots detta betraktas andelarna i ett bolag av angiven art icke såsom valeurs mobilières;[1] bolaget får över huvud taget icke utfärda några överlåtelsebara värdehandlingar. Oaktat formuleringen av art. 9 kunde synas innebära motsatsen, är alltså denna art. icke tillämplig beträffande utdelning från sagda bolag. Utdelningen skall i stället beskattas enligt art. 3, § 4, i avtalet, vilket återigen leder därtill, att utdelningen beskattas i Frankrike — men icke i Sverige — såsom inkomst av rörelse.

Art. 8 i avtalet gäller inkomst i form av ränta, som ej grundar sig å värdepapper. Såsom allmän regel uttalas, att skatt å dylik inkomst skall utgöras allenast i den stat, där fordringsägaren har sitt hemvist. Från denna regel göras dock två undantag.

1) Vardera staten behåller sin rätt att, i enlighet med sin allmänna lagstiftning, uppbära skatter, som av bolag och juridiska personer innehållas vid källan. Detta undantag är således formulerat annorlunda än vad fallet var i art. 9. I art. 9 förbehålles vardera staten rätten att uppbära skatt å inkomst av värdepapper, utgivna av bolag m. fl. sammanslutningar, hemmahörande i samma stat; denna rätt var för handen, oberoende av om den juridiska personen innehöll någon skatt vid källan. Enligt art. 8 äga de båda staterna *icke* beskatta all ränteinkomst, oberoende av fordringsägarens hemvist. Inkomsten skall i regel beskattas i den stat, där fordringsägaren är bosatt. Undantaget gäller endast det fall, då juridiska personer i endera staten innehålla skatt genom avdrag vid källan; i andra fall får ränteinkomsten icke beskattas annat än i fordringsägarens bosättningsstat. Denna skill-

[1] Gain och Delaisi, sid. 28.

nad har haft betydelse allenast för Frankrikes vidkommande. Skatt å utbetald ränta innehölls därstädes tidigare alltid vid källan, så vitt fråga var om aktiebolag och därmed jämställda juridiska personer, samt vidare i vissa fall, då räntan utbetalades av fysiska personer, nämligen då skuldförhållandet erhållit skriftlig form och inregistrerats; endast i förstnämnda fall behöll Frankrike enligt avtalet beskattningsrätten därest fordringsägaren var bosatt i Sverige.[1]

Efter den franska skattereform, som ägde rum i och med 1949 års ingång, har emellertid en viktig ändring skett av berörda regler. I nu förevarande fall innehålles över huvud taget icke längre någon skatt vid källan i Frankrike,[2] och följaktligen har dubbelbeskattningen i denna del blivit undanröjd genom den franska skattereformen. Föreskriften i andra punkten av art. 8 § 1 kunde därför numera saklöst utgå.

2) Om fordringsägaren har fasta driftställen i båda staterna och från ett av dessa driftställen beviljas ett lån eller verkställes en deposition, skall skatt å inkomst därav utgöras i den av staterna, inom vars område driftstället är beläget. Ehuru här endast talas om lån eller deposition, anses i Frankrike bestämmelsen vara tillämplig å alla slag av fordringar.[3]

Resultatet av det sagda blir då följande.

Räntor å lån, som upptagas av bolag och juridiska personer hemmahörande i Frankrike, beskattas icke längre i Frankrike, därest fordringsägaren är bosatt i Sverige. Däremot beskattas räntorna i Frankrike, om fordringsägaren är bosatt därstädes.

Räntor å lån, som upptagits av utländska bolag och juridiska personer, beskattas i Frankrike, allenast om fordringsägaren är bosatt därstädes. Även om fordringsägaren är bosatt i Frankrike, bortfaller dock skattskyldigheten i Frankrike, därest fordringsägaren har ett fast driftställe i Sverige och lånet lämnats från detta driftställe. I motsatt fall, då fordringsägaren är bosatt i Sverige och har fast driftställe i Frankrike, varifrån lånet lämnas, beskattas räntorna i Frankrike.

Räntor å lån, som upptagits av andra än bolag och juridiska

---

[1] Då EKENBERG i Sv.Sk.T. 1938, sid. 139, not 1, uttalar att reglerna i art. 8 och 9 äro av samma innebörd, måste detta bero på en missuppfattning; de båda artiklarna äro av väsentligt olika innebörd.

[2] COUTABLE, sid. 34, 70.

[3] Revue de l'Enregistrement 1938, sid. 225. Annexe no 1695, sid. 12.

personer, beskattas i Frankrike allenast om fordringsägaren är bosatt därstädes. Även om så är fallet, bortfaller dock skattskyldigheten, därest fordringsägaren har ett fast driftställe i Sverige och lånet lämnats därifrån.

b) *Särskilda regler angående svenska bolag.* — Tidigare har redogjorts för bestämmelsen i art. 3, § 1, som föreskriver, att rörelseidkande företag beskattas i envar av staterna för inkomster från därstädes belägna fasta driftställen. Härav följer även att svenska bolag, som driva rörelse i Frankrike utan att därstädes äga fast driftställe, äro befriade från l'impôt sur le revenue des valeurs mobilières.

Ett svenskt bolag, som har fast driftställe i Frankrike, blir däremot, enligt uttryckligt stadgande i art. 4, § 1, fortfarande underkastat nyssnämnda skatt. Emellertid har meddelats en särskild föreskrift i syfte att förebygga att skatten uttages med belopp, som icke stå i någon proportion till det fasta driftställets verksamhet. Den beskattade inkomsten må nämligen icke överstiga summan av de i Frankrike förvärvade inkomsterna. Härvidlag skola dock i dessa inkomster inräknas de inkomster eller förmåner, som bolaget må hava indirekt åtnjutit från sitt franska driftställe eller som må hava tillförts eller beviljats tredje man, vare sig genom ökning eller minskning av inköps- eller försäljningspris eller på annat sätt. Vid beskattningen i Frankrike har man sålunda att med varandra jämföra, *dels* det skattebelopp, som erhålles med ledning av bolagets skattekvot, och *dels* det skattebelopp, som belöper å summan av de i Frankrike förvärvade inkomsterna; det blir det lägsta av dessa skattebelopp, som skall påföras bolaget. Skulle det fasta driftstället icke lämna någon inkomst, bortfaller skattskyldigheten helt.[1]

Vid uttagande av skatt med ledning av bolagets skattekvot bör emellertid observeras, att ränta å obligationer, som utfärdats av juridiska personer, vilka ej hava sitt hemvist i Frankrike, endast får beskattas i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. Dylik ränta får således *icke* beskattas i den stat, där inkomsttagaren har ett fast driftställe, för så vitt han är bosatt i den andra staten. Ifråga om svenska bolag, som hava fast driftställe i Frankrike, innebär det sagda, att vid beräknande av det svenska bolagets skatt med tillämpning av dess skattekvot skall från av bolaget utdela-

[1] Jfr CONSTANTIN och GAUTRAT, sid. 89.

de belopp avdragas utbetalade obligationsräntor — dessa beskattas icke hos bolaget utan i stället i mottagarens hand.[1] Svenska bolag, som icke driva någon verksamhet i Frankrike och som ej heller hava något fast driftställe därstädes, hava tidigare ändock (liksom andra utländska bolag) beskattats i Frankrike, därest de behärskat så stor del av kapitalet i ett franskt bolag, att de kunnat utöva inflytande å dess ledning. Denna hårda beskattning har emellertid undanröjts genom avtalet. Det stadgas sålunda i art. 4, § 2, att bolag, som har sitt skatterättsliga hemvist i Sverige, kan icke, på grund av sin delaktighet i ledningen av ett bolag, som har sitt verkliga säte i Frankrike, eller i ett sådant bolags kapital eller på grund av annan förbindelse med dylikt bolag, förpliktas utgöra den i Frankrike utgående skatten å inkomster av kapital. — De inkomster återigen, som utdelas av det franska bolaget och som äro underkastade skatten å inkomster av kapital, kunna i skattehänseende i förekommande fall ökas med de inkomster eller förmåner, som det svenska bolaget må hava indirekt åtnjutit genom denna sin delaktighet eller som må hava tillförts eller beviljats tredje man, vare sig genom ökning eller minskning av inköps- eller försäljningspris eller på varje annat sätt.

**IV. Avtalet med Amerikas Förenta Stater.** — Avtalet ifråga har olika bestämmelser beträffande räntor och beträffande utdelning. Ifråga om ränta å obligationer, skuldsedlar eller andra låneförbindelser stadgas i princip i art. VIII att denna ränta skall beskattas endast i den av de avtalsslutande staterna, där borgenären, d. v. s. inkomsttagaren, bor eller, om denne är ett bolag eller annan juridisk person, den stat, där bolaget eller den juridiska personen bildats eller organiserats. Emellertid följer sedan det vanliga undantaget: En var av de avtalsslutande staterna förbehåller sig likväl rätten att, i den mån dess skattelagstiftning så föreskriver, uttaga och innehålla skatt som enligt dess skattelag stiftning avdrages vid källan. Detta betyder alltså, att dubbelbeskattningen av räntor kvarstår beträffande i Sverige bosatta personer, som uppbära räntor från Förenta Staterna; räntorna beskattas i sistnämnda stat genom avdrag vid källan, varefter beloppet även beskattas i Sverige hos inkomsttagaren. Däremot in-

[1] Revue de l'Enregistrement 1938, sid. 231.

träder ingen dubbelbeskattning i det motsatta fallet, enär Sverige ju icke beskattar räntor, som från Sverige utbetalas till utlandet. En viss begränsning har dock skett av den interna amerikanska beskattningen. Förenta Staterna hava enligt art. VIII endast bibehållit rätten att beskatta därifrån utbetalda räntor genom avdrag vid källan; rätten att uttaga högre skatt, än vad källskatteavdraget föranleder till, då inkomsten överstiger 15 400 dollars, har Förenta Staterna således avstått ifrån.[1] Detta torde dock icke hava någon praktisk betydelse, då så stora ränteutbetalningar från Förenta Staterna till personer i Sverige näppeligen lära vara vanliga.

Art. VII och art. XIV b) 2) behandla beskattningen av utdelning. Även här fastslås i princip, att utdelningen skall beskattas endast i den av de avtalsslutande staterna, där den som uppbär utdelningen bor eller, om den som uppbär utdelningen är ett bolag eller annan juridisk person, i den av de avtalsslutande staterna där bolaget eller den juridiska personen bildats eller organiserats. Härefter följer emellertid det vanliga undantaget: En var av de avtalsslutande staterna förbehåller sig likväl rätten att, i den mån dess skattelagstiftning så föreskriver, uttaga och innehålla skatt som enligt dess egen skattelagstiftning avdrages vid källan. I detta fall har emellertid skatteavdraget begränsats till 10 % av utdelningens belopp. Det tillägges, att vid tillämpning av art. VII skall statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i Sverige anses utgöra en skatt avdragen vid källan. Detta tillägg saknar numera betydelse ifråga om aktieutdelningar, sedan Sverige infört kupongskatt å dylika utdelningar, som utbetalas till utlandet. Däremot har bestämmelsen fortfarande betydelse ifråga om utdelning från svenska ekonomiska föreningar. Art XIV, b) 2) innehåller slutligen en kompletterande bestämmelse av följande innehåll: Sverige skall dessutom från sin statliga inkomst- och förmögenhetsskatt medgiva ett avdrag svarande mot den vid källan i Amerikas Förenta Stater avdragna skatten, ej understigande 5 procent av sådana utdelningar från Förenta Staterna, som äro föremål för dylik beskattning i Sverige. Det är överenskommet, att Förenta Staterna skola medgiva där boende svenska medborgare ett liknande avdrag å deras federala inkomstskatt. — Be-

[1] I.R.C. Sec. 211 c). — Jfr Ex. Rept. sid. 8 och Treasury Decision 4975, Regulations 111, sid. 1173.

stämmelser rörande nu berörda skattelättnader hava för Sveriges del meddelats i tillämpningskungörelsen, vilka bestämmelser motsvara dem, för vilka ovan redogjorts beträffande norska avtalet. Förenta Staterna å sin sida medgiver avdrag för hela den i Sverige påförda skatten, ej blott för 5 % av utdelningens belopp.[1]

Innebörden av de nu berörda avtalsbestämmelserna blir följande. Då en i Sverige bosatt person uppbär utdelning från Förenta Staterna, avdrages därstädes 10 % (i stället för eljest 30 %) i skatt. I Sverige beskattas vederbörande för den uppburna nettoutdelningen, d. v. s. för de 90 % av utdelningens bruttobelopp, som återstå efter skatteavdraget i Förenta Staterna. Å den uträknade svenska statliga skatt, som belöper å utdelningen ifråga, få sedan avdragas högst 5 % av utdelningen *brutto*belopp.[2] Om således bruttoutdelningen var 100 kronor, avdrogs i Förenta Staterna 10 kronor. Återstående 90 kronor beskattas i Sverige, men från den uträknade statsskatten avdrages 5 kronor. — Om i stället utdelning uppbäres från Sverige av en i Förenta Staterna bosatt person, nedsättes kupongskatten i Sverige från 20 % till 10 %. Förenta Staterna beskatta det där uppburna beloppet, men medgiva avdrag å den uträknade skatten med de 10 % av utdelningen, som uttagits i skatt i Sverige.

Beträffande bestämmelserna i art. VII har meddelats en särskild uppsägningsklausul med en uppsägningstid av sex månader. I händelse denna artikel upphör att gälla[3] skola emellertid även vissa andra bestämmelser upphöra att gälla,[4] nämligen

a) föreskrifterna i artikel XIII (2), såvitt dessa avse i Sverige utgående särskild skatt å förmögenhet bestående av aktier (se härom kap. 11, nedan);

b) föreskrifterna i artikel XIV (b) (2), innefattande medgivande av ett tilläggsavdrag från skatten å utdelningar; samt

c) föreskrifterna i artikel XVI, såvitt desamma avse utbyte av upplysningar beträffande utdelningar.

---

[1] Jfr CARROLL i I.F.A. Studies, V, sid. 39, 56.

[2] R. 1947: ref. 50.

[3] Den svenska texten innehåller faktiskt en föreskrift om att själva »avtalet» skall upphöra att gälla, om art. VII uppsäges och på denna grund upphör att gälla. Detta är dock uppenbarligen icke meningen, efter som man ansett nödvändigt att stadga, att vissa andra föreskrifter i avtalet skola upphöra att gälla samtidigt med art. VII. Att avsikten icke varit att hela avtalet skulle upphöra att gälla i sagda fall framgår ock av den engelska texten.

[4] Om anledningen härtill, se Ex. Rept. sid. 14.

**V. Avtalet med Schweiz.** — Enligt art. 2, p. 1 i detta avtal skall inkomst av kapital i princip beskattas allenast i den stat, i vilken den person, som inkomsten tillkommer, har sitt hemvist. Art. 9 föreskriver emellertid, att vardera statens befogenhet att beskatta inkomst av kapital genom avdrag vid källan icke inskränkes genom nyssberörda föreskrift. Dock har i art. 9 p. 2 gjorts en begränsning av den dubbelbeskattning, som eljest skulle följa. Den skatt, som avdragits vid källan i utbetalarlandet, restitueras nämligen till den del skatten överstiger 5 % av kapitalinkomsten; dock gäller denna begränsning endast under förutsättning att hemviststaten även underkastar inkomst av samma slag beskattning vid källan. Då Sverige väl uttager skatt genom avdrag å aktieutdelningar, som utbetalas till utlandet, men icke alls beskattar räntor, som gå till utlandet, resulterar avtalsbestämmelsen däri, att begränsningen ifråga gäller endast för skatt å aktieutdelningar, *icke* beträffande skatt å räntor. En i Sverige bosatt person, som uppbär räntor från Schweiz, drabbas alltså, trots avtalet, dels av de schweiziska skatterna, tillhopa 30 % av ränteinkomsten, och dels sedan av vanlig inkomstskatt i Sverige; här föreligger alltjämt en klar dubbelbeskattning. Skulle emellertid Sverige införa en källskatt å räntor, som betalas härifrån till utlandet, komme dock begränsningen i art. 9 att automatiskt bliva tillämplig. — Den eljest inträdande dubbelbeskattningen av räntor bortfaller dock ifråga om kortfristiga försträckningar samt sådana, som ej avse högre belopp än 30 000 francs, därest endera parten är köpman; i dylikt fall utgår ej kupongskatt eller förskottsskatt i Schweiz, se kap. 1 § 11 ovan.

Beträffande aktieutdelningar begränsas däremot dubbelbeskattningen till 5 % av utdelningens bruttobelopp. Emellertid har, såsom redan antytts, denna begränsning icke kunnat genomföras redan vid utdelningens utbetalande utan tillgodonjutes först senare, detta i enlighet med schweiziska önskemål; vid själva utbetalningen avdrages alltså hela det vanliga skattebeloppet, 30 % i Schweiz och 20 % i Sverige, varefter vederbörande får söka restitution av den del av skattebeloppet, som överstiger 5 %. Ansökan om restitution skall enligt slutprot. till art. 9 p. 2 hava inkommit till vederbörande myndighet i den stat, som uppburit skatten, inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket det beskattningsbara beloppet blivit tillgängligt för lyftning.

Enligt en särskild överenskommelse mellan svenska finansdepartementet och skatteförvaltningen i Schweiz anses dock tillräckligt att myndigheten i den stat, som uppburit skatten, inom ovan angiven tid får meddelande om att restitutionsansökan gjorts i den andra staten. Denna särskilda överenskommelse innehåller i övrigt detaljerade föreskrifter om restitutionsförfarandet i syfte att förebygga missbruk.

Härjämte är att märka, att rätten till restitution enligt nu berörda stadgande endast tillkommer den, som är *hemmahörande* (d. v. s. bosatt) i endera staten. Ehuru avtalet i övrigt gäller även beträffande svenska och schweiziska medborgare, likgiltigt var de äro bosatta, föreligger alltså *icke* rätt till restitution för dylika medborgare, som ej äro hemmahörande i ettdera landet.

Slutprot. till art. 9 p. 1 innehåller en definition å uttrycket inkomst av kapital, varmed förstås inkomst av värdepapper samt inkomst å försträckningar, insättningar, ställd säkerhet i form av kontanta medel och liknande kapitaltillgodohavanden, ävensom å andelar i bolag med begränsad ansvarighet och i ekonomiska föreningar; sistnämnda andelar äro icke hänförliga till värdepapper enligt schweizisk rätt. Vad som i övrigt förstås med »värdepapper» är även närmare angivet i denna punkt utav avtalet. — Det torde böra anmärkas, att enligt schweizisk rättspraxis anses gratisaktier utgöra inkomst för den, som erhåller desamma, detta alltså i motsats mot vad förhållandet är i Sverige.[1] Om ett schweiziskt aktiebolag utfärdar gratisaktier bl. a. till en i Sverige bosatt person, uttages i Schweiz källskatt med 30 % å gratisaktiernas nominella värde (Bundesgesetz betreffend die Stempelabgabe auf Coupons, art. 5, punkt 2). Någon restitution kan i detta fall *icke* erhållas av den i Sverige bosatte aktieägaren, enär gratisaktierna icke beskattas såsom inkomst i Sverige.

Spörsmålet om vem som äger rätt till restitution har ytterligare behandlats i den ovan omförmälda särskilda överenskommelsen. Enligt den svenska texten gäller detta beträffande inkomsttagare, som, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, hade äganderätt eller därmed i beskattningshänseende likställd rätt till den aktie, från vilken utdelningen härrör. Man har härmed för Sveriges del anknutit till bestämmelserna i 7 § F.S.F., vilket även

[1] BLUMENSTEIN, Irene, sid. 182. — Se även PEYER, Die Einkommensteuer auf Gratisaktien und Genussscheinen.

uttryckligen uttalas i den särskilda kungörelsen angående restitution av kupongskatt, vilken kungörelse utfärdades den 1 april 1949. I Sverige medgives alltså restitution av kupongskatt allenast om den i Schweiz bosatte sökanden vid nyss angivna tidpunkt var ägare till själva aktien eller ock fråga är om

a) den som innehar aktier med fideikommissrätt,

b) efterlevande make, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av aktier, tillhörande den först avlidne makens kvarlåtenskap,

c) annan, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av aktier, vartill äganderätten tillagts någon hans avkomling, adoptivbarn eller adoptivbarns avkomling,

d) den som i enlighet med stiftelses ändamål att tillgodose viss familjs eller vissa familjers ekonomiska intressen under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av aktier, vartill äganderätten tillkommer stiftelsen,

e) så ock eljest den som äger åtnjuta avkastningen av aktier, vartill äganderätten tillkommer annan, därest sådant förhållande föreligger, att han finnes i avseende, varom nu är fråga, skäligen böra betraktas såsom aktiernas ägare.

Den tyska texten talar däremot om den, som har rätt »zur Nutzung der Aktie». Härunder inbegripes ej blott äganderätt utan även en på avtal grundad nyttjanderätt till aktien; då man i Sverige icke känner sådan nyttjanderätt, har man å svenskt håll icke velat inbegripa detta fall under avtalet. Däremot har man varit angelägen att förebygga att blotta innehavet av den kupong, varå utdelningen lyftats, skulle medföra rätt till restitution.

**VI. Avtalet med Storbritannien.** — Särskilt då fråga är om beskattning av utdelning från aktiebolag och andra juridiska personer äro olikheterna mellan de svenska och de brittiska skattereglerna betydande. Detta har föranlett, att bestämmelserna i avtalet blivit särskilt invecklade till den del desamma avse beskattning av dylik utdelning. Bestämmelserna ifråga återfinnas i art. VII samt art. XIX p. 1 och 2. Innebörden härav synes kunna återgivas på följande sätt, därvid var för sig behandlas det fall, då utdelningen sker från juridisk person (bolag) i Storbritannien och då utdelningen sker från juridisk person (bolag) i Sverige.

a) Ett bolag i Storbritannien verkställer utdelning till en i Sverige bosatt person. — I detta fall uttager man i Storbritannien profits tax av bolaget samt income tax av andelsägaren, sistnämnda skatt genom att bolaget avdrager densamma från utdelningen. Däremot uttages icke sur-tax i Storbritannien, art. VII p. 1. För att denna befrielse från sur-tax skall inträda kräves dock, att den som i Sverige uppbär utdelningen är skattskyldig därför i Sverige samt icke bedriver rörelse i Storbritannien från ett därstädes beläget fast driftställe. Om den, som i Sverige uppbär utdelningen, är ett bolag, gäller enligt art. XIX p. 2 st. 1 att ingen ytterligare statlig skatt uttages i Sverige; det är ju fråga om inkomst från inkomstkällor inom Storbritannien och denna inkomst är underkastad beskattning därstädes. Däremot uttages kommunalskatt här i landet, efter som denna skatt faller utanför avtalet. Den skattebefrielse, som således medgivits för svenska bolag, vilka uppbära utdelning från Storbritannien, är närmast en utvidgning av den svenska interna regeln, enligt vilken svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar äro frikallade från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, F.S.I., 7 § h). Enahanda frikallelse föreligger enligt avtalet, därest utdelningen uppbäres från bolag i Storbritannien. Man har alltså i berörda avseende ansett samma regler böra gälla för utdelning från brittiska bolag som fallet är beträffande utdelning från svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Att i avtalet intet undantag finnes stadgat för det fall att utdelningen uppbäres av svenskt företag, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, ehuru sådant undantag är gjort i den svenska skattelagstiftningen, finner sin förklaring däri, att dylika företag endast undantagsvis torde kunna innehava utländska aktier; för dylika undantagsfall har ansetts onödigt att belasta avtalet med invecklade detaljföreskrifter.

Är den, som här i landet uppbär utdelningen, icke ett bolag, påföres han statlig inkomstskatt i vanlig ordning i Sverige. Dock skall enligt art. XIX p. 2 st. 2 iakttagas *att* den svenska skatten beräknas endast å utdelningens nettobelopp, d. v. s. å det belopp, som vederbörande verkligen uppbär efter avdrag för income tax i Storbritannien, samt *att* från beloppet av sålunda påförd svensk statsskatt skall avdragas 20 % av utdelningens nyss angivna nettobelopp. Beloppet 20 % är närmast resultatet av en kompromiss,

därvid man från svensk sida sökt utforma avdragsregeln på sådant sätt, att den icke skall leda till att det bleve väsentligt fördelaktigare att placera medel i Storbritannien än i Sverige. Utöver den statsskatt, som påföres i Sverige men nedsättes på angivet sätt, tillkommer den svenska kommunalskatten; även denna synes böra beräknas å utdelningens nettobelopp.

b) Ett bolag i Sverige verkställer utdelning till en i Storbritannien bosatt person. — Den svenska kupongskatten nedsättes i detta fall till 5 %, art VII p. 1 b). Dock förutsättes härför, att inkomsttagaren är skattskyldig för utdelningen i Storbritannien samt att han icke bedriver rörelse i Sverige från ett härstädes beläget fast driftställe. I visst fall bortfaller kupongskatten helt, nämligen då den som i Storbritannien uppbär utdelningen är ett bolag, som direkt eller indirekt behärskar icke mindre än 50 % av röstetalet för samtliga aktier i det svenska bolag, som utbetalar utdelningen. Någon kommunalskatt kan icke påföras i Sverige, 53 § 1 mom. a) och g) K.L.

Utdelningsmottagaren i Storbritannien påföres därstädes income tax och eventuellt sur-tax för det utdelade beloppet, men från summan av dessa skatter erhåller han enligt art. XIX p. 1 avdrag (credit of tax) med *dels* den kupongskatt, som må hava påförts i Sverige, och *dels* den del av den svenska skatten å det svenska bolagets inkomst, som belöper å utdelningen. Då fråga är om utdelning å preferensaktier med särskild vinstandelsrätt (participating preference shares) och utdelningen består av dels ett belopp enligt den fastställda procentsats, efter vilken aktierna äro utdelningsberättigade, och dels en tilläggsandel i vinsten, skall vid kvittningsförfarandet hänsyn tagas även till den svenska skatt, som bolaget har att erlägga för den del av den utdelade vinsten, som överskjuter den fastställda procentsatsen; denna aktieform torde emellertid icke vara ofta förekommande i Sverige.

Härutöver meddelas en föreskrift i art. VII p. 2 för det fall, då ett bolag, som anses bosatt i en av staterna, uppbär inkomst från inkomstkällor inom den andra statens område, t. ex. genom handel därstädes, å royalty etc. I så fall får icke i denna andra stat påföras någon skatt å utdelning, som av bolaget utbetalas till personer, som icke äro bosatta i denna andra stat, och ej heller någon skatt å bolagets icke utdelade vinst; det sagda gäller oberoende av om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt el-

ler delvis utgöres av inkomst, uppburen på sätt nyss angivits. Det avsedda fallet är alltså det, då t. ex. ett bolag i Sverige uppbär inkomst från Storbritannien och sedan utdelar belopp till personer, som icke äro bosatta i Storbritannien. Storbritannien får då icke uttaga skatt å det svenska bolagets utdelning, även om däri ingå belopp, uppburna från Storbritannien. Ej heller får i Storbritannien skatt uttagas då det svenska bolaget underlåter verkställa utdelning. — Att en dylik bestämmelse börjat införas i dubbelbeskattningsavtal beror närmast på att Förenta Staterna beskattar ränta å utdelning från icke-amerikanska juridiska personer, därest dessa uppbära viss större del av sin bruttoinkomst från inkomstkälla i Förenta Staterna; i sådant fall anses nämligen viss del av räntan eller utdelningen utgöra inkomst från Förenta Staterna och beskattas därstädes, även om den som uppbär beloppet är bosatt utom Förenta Staterna.[1] — Ifråga om Sverige och Storbritannien saknar bestämmelsen för närvarande praktisk betydelse.

Slutligen må här nämnas föreskriften i art. V angående beräkningen av skattesatsen ifråga om profits tax. Såsom förut nämnts utgår denna skatt med lägre procentsats för bl. a. svenska företag, som bedriva rörelse i Storbritannien, samt för sådana brittiska företag, vilka till 50 % eller mera behärskas av svenska företag, i sistnämnda fall dock endast beträffande utdelning, som från det brittiska företaget lämnas det svenska. Den lägre skattesats, som härvid kommer ifråga, är densamma som i Storbritannien beräknas å icke utdelad vinst. Så länge en lägre skattesats tillämpas i detta fall, skola ovan angivna företag påföras profit tax allenast efter denna lägre skattesats.

Beträffande ränta — varunder inbegripes ränta å obligationer, inteckningar, skuldsedlar, debentures och varje annat slag av skuld — gäller att räntan endast beskattas i inkomsttagarens hemviststat, art. VIII; dock gäller detta endast den del av räntebeloppet, som motsvarar en »rimlig och skälig ersättning» med hänsyn till den skuld, för vilken räntan betalas.

### VII. Tillämpningskungörelserna.

Avtalsbestämmelserna rörande källskatt å inkomst av kapital kunna tydligtvis påverka den interna svenska beskattningen på

[1] I.R.C. Sec. 119 a). — Jfr KOCH, sid. 125.

två sätt: *Dels* kan den svenska kupongskatten på grund av ett avtal komma att nedsättas eller eventuellt bortfalla; så är fallet enligt danska, norska, amerikanska, schweiziska och brittiska avtalen men icke enligt det franska avtalet. *Dels* kan ett avdrag ifrågakomma å utdelning, som i Sverige uppbäres från den andra avtalsslutande staten; så är förhållandet enligt norska, franska, amerikanska och brittiska avtalen men icke enligt de danska och schweiziska avtalen.

Ifråga om den svenska kupongskatten gäller frågan närmast det sätt, varpå nedsättningen av eller befrielsen från kupongskatten skall genomföras. Här äro i huvudsak två möjligheter tänkbara. Den ena är att oberoende utav avtalet låta kupongskatt uttagas med eljest föreskrivet belopp, 20 %, men att sedermera på ansökan verkställa restitution av så stor del av kupongskatten, som enligt avtalet ifråga skall efterskänkas. Den andra är att från början icke uttaga högre kupongskatt i Sverige, än som enligt avtalet skall ifrågakomma. Å svensk sida har man härvidlag tillämpat än den ena och än den andra metoden och stundom en kombination av båda.

Enligt kungörelsen den 26 maj 1944 angående restitution i vissa fall av kupongskatt å aktieutdelning, vilken kungörelse avser utdelning, som från Sverige går till Danmark, skall kupongskatt i dylikt fall uttagas här i riket i vanlig ordning, d. v. s. med 20 %. Därefter må ansökan om restitution ingivas till kupongskattekontoret i Stockholm. Två tidsbegränsningar gälla härvidlag: Ansökan skall ingivas före utgången av kalenderåret efter det, då utdelningen uppbars, samt senast under tredje kalenderåret efter det, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Vid ansökningen skall fogas:

a) Bevis om den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

b) Utredning om att sökanden vid sagda tidpunkt var bosatt eller, såvitt angår juridisk person, hemmahörande i Danmark. Beträffande enskild skattskyldig skall särskilt angivas från vilken tidpunkt han varit bosatt i Danmark, orten där han bodde, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, huruvida han i Danmark förhyrde fast bostad, huruvida han där hade fast anställning samt anställningstidens längd.

c) Vederbörligt intyg rörande den erlagda kupongskatten.

Beslut i anledning av ansökan om restitution meddelas av kupongskattenämnden.

Även i förhållande till Schweiz gäller, såsom tidigare påpekats, att kupongskatt uttages i Sverige i vanlig ordning samt att vederbörande därefter får ansöka om restitution. I detta fall har ju träffats en särskild tilläggsöverenskommelse mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter, och denna överenskommelse skall direkt tillämpas av vederbörande myndigheter; kungörelsen den 1 april 1949 med vissa bestämmelser angående restitution av kupongskatt för skattskyldiga med hemvist i Schweiz innehåller endast att överenskommelsen ifråga fastställes att lända till efterrättelse samt därutöver blott en förut berörd tolkningsföreskrift för visst fall. Härjämte hava fastställts särskilda formulär för restitutionsansökningar med därtill hörande, detaljerade anvisningar. Ansökan om restitution bör enligt anvisningarna göras senast den 1 december under det andra kalenderåret efter det år, under vilket utdelningen blev tillgänglig för lyftning. Ansökan om restitution av svensk kupongskatt ingives till Edsförbundets Finans- och tulldepartement (skatteförvaltningen) för vidarebefordran till kupongskattenämnden i Stockholm, som beslutar i restitutionsärendet. Är fråga om restitution av schweizisk källskatt, ingives ansökan inom samma tid till kupongskattekontoret i Stockholm för vidarebefordran till Edsförbundets Finans- och tulldepartement.

Ifråga om det amerikanska avtalet har man däremot gått den motsatta vägen. Man har i detta fall nöjt sig med ett stadgande i den allmänna tillämpningskungörelsen rörande det amerikanska avtalet, 3 § 1 mom. andra stycket, enligt vilket fysisk person, som under tid, då han varit bosatt i Förenta Staterna, uppburit utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, icke skall utgöra kupongskatt eller eljest erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för sådan utdelning med mera än 10 % av utdelningens belopp. Härutöver har endast å den utdelningsuppgift nr 18 b, som skall ifyllas av den som uppbär utdelningen och vilken uppgift försetts med engelsk text, införts en särskild not med erinran om att kupongskatt i nyss angivna fall skall avdragas med endast 10 % av utdelningen. Detta innebär således, att ingen myndighet prövar, huruvida förutsättningarna verkligen äro för handen för nedsättning av

kupongskatten i Sverige. Detta får helt prövas och avgöras av den som utbetalar utdelningen. Visserligen kan tänkas, att kupongskattekontoret sedan undersöker, om den som utbetalar utdelningen förfarit riktigt, men då ej andra upplysningar föreligga, än som den ifyllda utdelningsblanketten innehåller, lärer en sådan undersökning i allmänhet giva föga resultat.

Beträffande Norge och Storbritannien har man återigen kombinerat de båda systemen. Bestämmelser härom äro meddelade i kungörelsen den 9 januari 1948 med vissa bestämmelser angående kupongskatt för skattskyldig, som är bosatt i Norge, samt kungörelsen den 7 oktober 1949 med vissa bestämmelser angående kupongskatt för skattskyldig, som är bosatt i Storbritannien. Enligt 1 § i nämnda kungörelser gäller, att utbetalaren av utdelning från svenskt aktiebolag skall tillämpa den lägre avdragsprocent, som fastställts i avtalet — respektive, enligt brittiska avtalet, underlåta att avdraga kupongskatt — »därest av omständigheterna uppenbarligen framgår», att den som lyfter utdelningen är berättigad till dylikt avdrag eller dylik befrielse. I andra fall skall däremot full kupongskatt avdragas och vederbörande får i förekommande fall ansöka om restitution. Dylik ansökan skall av i Norge bosatta personer ingivas till kupongskattekontoret inom samma tid och vara åtföljd av samma handlingar, som ovan angivits ifråga om i Danmark bosatta personer. Jämlikt kungörelsen rörande i Storbritannien bosatta personer föreligger däremot blott en tidsbegränsning: ansökan skall ingivas senast under tredje kalenderåret efter det, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning. I övrigt hänvisas till 3 § i kungörelsen. Beslut i anledning av restitutionsansökan meddelas av kupongskattenämnden.

Vad härefter angår frågan om det avdrag, som i Sverige skall medgivas å utdelning, uppburen från vissa nyss berörda stater, finnas bestämmelser om avdragsbeloppens storlek i 1 § 1 mom. av tillämpningskungörelserna till de norska, franska och amerikanska avtalen samt i anvisningarna till brittiska avtalet. Vad först angår beräkningen utav avdragsbeloppet, har förut framhållits att, ehuru vissa avtal och kungörelser äro oklara å denna punkt, numera får anses fastslaget, att den föreskrivna avdragsprocenten skall ifråga om utdelning från Norge, Frankrike och Förenta Staterna beräknas å utdelningens bruttobelopp, d. v. s. å utdelningens belopp före avdrag av källskatt; i det norska av-

talet och tillämpningskungörelsen därtill är detta uttryckligen utsagt. Enligt anvisningarna till art. VII i det brittiska avtalet skall däremot, på sätt även avtalet föreskriver, det ifråga om fysiska personer ifrågakommande procentavdraget beräknas å bruttoutdelningen *efter avdrag av den därå belöpande brittiska inkomstskatten.*

I samtliga fall får avdrag endast ske å den statliga inkomstskatten; är den skattskyldige gift och skall han taxeras tillsammans med sin make, skall avdraget göras allenast å den å den skattskyldige belöpande skatten.

En betydelsefull fråga blir givetvis i nu förevarande fall, huru stor del av den statliga inkomstskatten, som skall anses belöpa på utdelningen ifråga. Härom äro föreskrifter meddelade i anv. till tillämpningskungörelserna, respektive i anv. till art. VII av det brittiska avtalet. Dessa föreskrifter föreligga i tre redaktioner. Enligt kungörelserna rörande norska och amerikanska avtalet skall på utdelningen anses belöpa så stor del av den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten, som nettoinkomsten av utdelningen utgör av den taxerade inkomsten med tillägg av allmänna avdrag. Vid debiteringen skall sedan uträknas, huru stor del av den statliga inkomstskatten i dess helhet, som belöper å utdelningen. Befinnes därvid, att nämnda del av skatten understiger 5 % av utdelningens bruttobelopp (detta är ju den avdragsprocent, som gäller enligt båda avtalen), sker avdrag allenast för nämnda del av skatten; i annat fall avdrages ett belopp, motsvarande 5 % av utdelningens bruttobelopp.

Jämlikt kungörelsen rörande franska avtalet gäller att på utdelningen anses belöpa så stor bråkdel av den statliga inkomstskatten i dess helhet, som nettoinkomsten av utdelningen utgör av det taxerade beloppet med tillägg av allmänna avdrag. I detta fall går man alltså direkt å inkomstskattens belopp och fördelar detta utan att först fördela den beskattningsbara inkomsten. Kungörelsen ifråga innehåller icke någon direkt föreskrift om att avdraget aldrig får överstiga den statliga inkomstskatt, som belöper å utdelningen, men att detta skall gälla även i förevarande fall torde få anses framgå av den åberopade bestämmelsens avfattning.

Anvisningarna till art. VII i brittiska avtalet innehåller en från de nyss anförda avvikande regel. På utdelningens »nettobelopp» anses belöpa så stor bråkdel av den statliga inkomstskatten som

utdelningens nettobelopp utgör av den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten med tillägg av allmänna avdrag; med utdelningens »nettobelopp» förstås bruttoutdelningen efter avdrag *dels* för förvaltningskostnad och gäldränta och *dels* för den income tax, som uttagits i Storbritannien. I detta fall är alltså uttryckligen föreskrivet, att vid beräknande av den del av skatten, som belöper å utdelningen, skall utdelningens belopp minskas även med förvaltningskostnad och gäldränta.

Ehuru så icke är utsagt i förut behandlade tillämpningskungörelser, måste samma princip gälla även ifråga om dessa. Vid proportioneringen av inkomstskatten i dess helhet skall alltså utdelningen minskas med angivna avdrag, varav givetvis kan följa, att därå belöpande skatteandel minskas. Någon föreskrift är emellertid icke meddelad rörande beräkningen av huru stor del av förvaltningskostnaderna och gäldräntan, som belöper å viss utdelning. Stundom kan detta från början vara klart och då påkallas icke någon särskild fördelningsregel. Ofta lärer emellertid förhållandet vara sådant, att under »inkomst av kapital» redovisas olika inkomstposter, varefter ett gemensamt avdrag sker för förvaltningskostnad och gäldränta. Om bland inkomstposterna då förekommer någon utdelning, varå avdrag skall ske enligt nyss berörda bestämmelser, måste tydligtvis fastställas huru stor del av avdragsbeloppen, som belöpa å just denna utdelningspost. Därvid har i praxis ansetts, att å en dylik utdelningspost belöper så stor del utav avdragsbeloppen, som värdet av de aktier, som lämnat utdelningen, utgöra av värdet av den skattskyldiges sammanlagda tillgångar vid beskattningsårets slut. Denna regel blir tydligtvis tillämplig även i ett sådant fall, då vederbörande äger flera aktieposter i en av ifrågavarande stater, men endast erhållit utdelning å en del av dessa aktieposter. Då återigen inkomstkällans kapital i sin helhet icke utvisat överskott — inkomsten överstiger icke avdragsbeloppen — har ansetts, att något avdrag av nu ifrågavarande art icke kunde ifrågakomma.[1]

*Exempel:* 1) En i Sverige bosatt norsk eller svensk medborgare uppbär aktieutdelning från Norge med ett bruttobelopp, motsvarande 10 000 svenska kronor; härå avdrages i Norge 10 % eller 1 000 kronor, vadan nettoinkomsten blir 9 000 kronor. Vidare uppbär han andra inkomster med 90 000 svenska kronor. De allmänna

[1] Regeringsrättens utslag den 14 mars 1949 ang. Berger.

avdragen uppgå till 20 000 kronor. Den taxerade inkomsten blir alltså 99 000 kronor — 20 000 kronor = 79 000 kronor. Av den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten belöper då å utdelningen $\frac{9\,000}{99\,000} = \frac{1}{11}$. — Med ledning härav beräknas sedan hur stor del av den statliga inkomstskatten i dess helhet, som belöper å utdelningen. (Detta blir alltså i det anförda exemplet $^1/_{11}$ av hela den statliga inkomstskatten.) Skulle därvid visa sig, att den sålunda erhållna delen av skattebeloppet understiger 5 % av utdelningens bruttobelopp, medgives endast avdrag för det sålunda erhållna mindre skattebeloppet; avdrag bör nämligen icke rimligen medgivas för större del av skattebeloppet än som belöper å utdelningen. I annat fall däremot medgives avdrag å den påförda statliga inkomstskatten med 5 % av utdelningens *brutto*belopp.

2)[1] En i Sverige bosatt person äger vid beskattningsårets utgång en förmögenhet om 520 708 kronor. Häri ingå aktier i olika amerikanska bolag till ett värde av 97 938 kronor 75 öre; av dessa aktier hava sådana till ett värde av 67 541 kronor 25 öre lämnat utdelning under beskattningsåret. Efter frånräknande av i Förenta Staterna erlagd skatt för utdelningen ävensom remitteringskostnader uppgår utdelningen till 3 554 kronor. Summan av intäkter av kapital utgör 25 915 kronor. Härifrån avgå förvaltningskostnader, 2 000 kronor, samt gäldränta 23 520 kronor, vadan återstående inkomst av kapital utgör 395 kronor.

Det taxerade beloppet utgör 27 490 kronor, de allmänna avdragen 2 643 kronor; det taxerade beloppet med tillägg av allmänna avdrag utgör således 30 133 kronor. Kronoutskyldernas sammanlagda belopp utgör 4 958 kronor 67 öre.

Den del av förvaltningskostnader och gäldränta, som anses belöpa å aktieutdelningen, erhålles enligt uppställningen

$$\frac{67\,541{,}25 \cdot 25\,520}{520\,708} = 3\,310.$$

Nettoinkomsten av aktieutdelningen blir då 3 554 — 3 310 = 244.

Av kronoutskylderna belöpa å denna utdelning $\frac{244}{30\,133} \cdot 4\,958{,}67$ = 40,14.

Då sist angivna belopp icke uppgår till 5 % av bruttoutdelningen å aktierna, erhålles avdrag allenast med 40 kronor 14 öre.

[1] Regeringsrättens utslag den 14 mars 1949 ang. Berger.

Enligt särskild föreskrift i de olika tillämpningskungörelserna skall vederbörande beskattningsnämnd vidtaga vissa åtgärder i anledning av nu ifrågavarande bestämmelser.

a) Enligt kungörelsen rörande *norska* avtalet skall, då fråga är om utdelning, som från norskt bolag uppbäres av i Sverige bosatt person, nämnden vid taxeringen uträkna och låta i taxeringslängden anteckna bruttobeloppet av den utdelning, avdraget avser, ävensom, »där så befinnes erforderligt för debiteringen», huru stor del av den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten, som belöper å utdelningen.

b) Kungörelsen rörande *amerikanska* avtalet har två olika föreskrifter.

Då fråga är om i Sverige bosatt person, som uppbär utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening i Förenta Staterna, skall samma uträkning och anteckning ske, som föreskrives i kungörelsen rörande det norska avtalet.

Då fråga är om i Förenta Staterna bosatt person, som uppburit utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, skall nämnden uträkna, huru stor del av till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp som belöper å däri ingående utdelning, ävensom det skattebelopp som för utdelningen högst skall utgå, och skola uppgifter härom införas i vederbörlig taxeringslängd. Stadgandets avfattning synes något egendomlig, eftersom ingen svensk inkomstskatt (utan endast kupongskatt) utgår å utdelning från svenskt aktiebolag. Stadgandet har emellertid tydligtvis endast avseende å utdelning från svensk ekonomisk förening.

c) Enligt kungörelsen rörande franska avtalet skall, då utdelning uppbäres från Frankrike av här i riket bosatt svensk eller fransk person, nämnden uträkna och låta i vederbörlig taxeringslängd anteckna dels avdragets belopp dels ock huru stor del av den statliga inkomstskatten som belöper på den utdelning, avdraget avser.

d) Jämlikt anvisningarna till art. VII i det brittiska avtalet skall nämnden vid taxeringen låta i taxeringslängden anteckna *dels* beloppet av bruttoutdelningen efter avdrag av den brittiska inkomstskatten, med angivande tillika att avdrag må ske med 20 % därav, *dels ock* huru stor bråkdel, som utdelningens nettobelopp utgör av den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten

med tillägg av allmänna avdrag, med angivande av att avdraget icke må överstiga motsvarande bråkdel av hela den statliga inkomstskatten.

Vad kungörelserna föreskriva rörande beskattningen i Sverige av aktieutdelning kan i korthet sammanfattas sålunda (från avdrag för förvaltningskostnad och gäldränta bortses här):

*Sammanfattning.*

I. Vid utbetalande av aktieutdelning till nedan angivna stater gäller följande:

till Danmark } full kupongskatt avdrages, ¾ kan restitueras.
» Schweiz }
» Förenta Staterna — 10 % kupongskatt avdrages.
» Norge — antingen avdrages 10 % kupongskatt eller ock full kupongskatt, varav ½ kan restitueras.
» Storbritannien a) mottagaren är ett bolag, som behärskar 50 % av röstetalet i det utdelande bolaget — intet avdrag för kupongskatt (är förhållandet tveksamt avdrages full kupongskatt, som i sin helhet kan restitueras).
b) i andra fall — antingen avdrages 5 % kupongskatt eller ock full kupongskatt, varav ¾ kan restitueras.

II. Vid uppbärande av aktieutdelning från nedan angivna stater gäller följande:

från Danmark } utdelningen beskattas helt
» Schweiz }
» Förenta Staterna } avdrag å svensk skatt medgives med högst
» Norge } 5 % av utdelningens bruttobelopp.
» Storbritannien a) mottagaren är aktiebolag eller ekonomisk förening — utdelningen är skattefri.
b) i andra fall — avdrag å svensk skatt medgives med högst 20 %, räknat å utdelningens bruttobelopp efter avdrag av brittisk inkomstskatt.

## Kap. 11. Beskattning av förmögenhet.

Då man talar om skatt å förmögenhet eller förmögenhetsskatt, förstår man härmed närmast en sådan skatt, där den skattskyldiges förmögenhet är beskattningsnorm, d. v. s. där man fastställer skattens belopp med ledning av förmögenhetens storlek.[1] Huruvida skatten sedan erlägges av själva förmögenheten eller av den därav flytande inkomsten saknar betydelse. I länder, där en förmögenhetsskatt införts, utgår densamma i regel årligen. Intet hindrar dock, att skatten utformas såsom en engångsskatt å förmögenhet; skatten behåller i allt fall sin karaktär av förmögenhetsskatt. Dock åsyftar man i allmänhet, då man använder uttrycket engångsskatt å förmögenhet, en sådan förmögenhetsskatt, som har en verkligt konfiskatorisk karaktär, d. v. s. som i regel icke kan gäldas av förmögenhetens avkastning utan innebär en indragning till det allmänna av en större eller mindre del av förmögenheten.

Vid sidan av den vanliga förmögenhetsskatten förekomma dock även andra former för beskattning av förmögenhet. I sådant hänseende förekomma framför allt skatt å förmögenhetsökning samt värdestegringsskatt. Skatten å förmögenhetsökning drabbar icke förmögenheten i dess helhet, utan som av namnet framgår den ökning, förmögenheten undergått under en viss tidsperiod; vad som är anledningen till förmögenhetsökningen kan lämnas helt åsido eller ock kan man låta skatten drabba allenast sådan förmögenhetsökning, som har sin grund i vissa speciella förhållanden. Därmed börjar emellertid skatten å förmögenhetsökning att närma sig värdestegringsskatten. Med denna sistnämnda skatt förstår man en sådan, som vill träffa den värdestegring, som ett bestämt slag av egendom, i regel fastighet, undergår. Regelrätt begränsas även värdestegringsskatten till s. k. oförtjänt värdestegring, medan skatten å förmögenhetsökning väl i allmänhet drabbar all ökning av förmögenheten. En väsentlig skillnad mellan värdestegringsskatten samt skatten å förmögenhetsökning vi-

[1] Jfr SANDSTRÖM, Förmögenhetsskatt, sid. 66.

sar sig även däri, att förstnämnda skatt så att säga utsöndrar en viss del av förmögenheten samt beskattar värdestegring däråå, oberoende av om denna värdestegring uppväges av en nedgång i andra förmögenhetstillgångars värde. Vid en skatt å förmögenhetsökning inträder däremot i regel en större eller mindre utjämning, allt efter som vissa tillgångar ökat i värde medan andra tillgångar nedgått. Denna skillnad mellan de båda berörda skatterna har även lett till, att man på sina håll betraktar värdestegringsskatten såsom en specialskatt av annan karaktär än skatten å förmögenhetsökning.[1]

Våra svenska skattelagar känna endast den först omförmälda, vanliga förmögenhetsskatten, vilken därjämte är årligen utgående.

Enligt F.S.F. 6 § åligger skyldigheten att erlägga förmögenhetsskatt här i riket bosatta fysiska personer samt vissa svenska juridiska personer och andra sammanslutningar; skattskyldigheten gäller all den förmögenhet, de vid beskattningsårets utgång ägt vare sig här i riket eller å utländsk ort. Fysiska personer, som icke voro här i riket bosatta vid beskattningsårets utgång, och utländska bolag äro däremot skattskyldiga i Sverige allenast för den förmögenhet, de vid beskattningsårets utgång haft här i riket nedlagd; dock gäller skattskyldigheten icke svenska aktier, såvitt de icke äro nedlagda i rörelse här i riket. Med här i riket nedlagd förmögenhet förstås[2]

a) i Sverige belägen fastighet samt tomträtt och vattenfallsrätt till i Sverige belägen tomt eller befintligt vattenfall,

b) lös egendom, som finnes i Sverige och som är avsedd för stadigvarande bruk i förvärvsverksamhet, som den skattskyldige bedriver här i riket, eller att däri omsättas eller förbrukas, såsom levande och döda inventarier, råämnen, varor, förbrukningsartiklar och dylikt, gruvor, patent- och förlagsrätter, rätt till skogsavverkning å annans mark samt rätt till stenbrott och dylikt,

3) kontanta medel, obligationer, bank- och andra fordringar under förutsättning att de finnas här i riket och grunda sig å av vederbörande här i riket utövad affärsverksamhet,

---

[1] Jfr Moll, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930, sid. 676. — Se vidare Betänkande med förslag till förordning om värdestegringsskatt å fastighet, Stockholm 1942, sid. 71 o. f.

[2] Jfr Sandström, Förmögenhetsskatt, sid. 270.

4) andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag och rederier.[1]

Ifråga om de svenska dubbelbeskattningsavtal, vilka även reglera förmögenhetsbeskattningen — vilket är fallet beträffande samtliga avtal med undantag för avtalet med Storbritannien — blir till en början frågan, vilka förmögenhetsskatter, som omfattas utav avtalen. Därvid torde utan vidare vara klart, att då i avtalen helt allmänt meddelas bestämmelser rörande deras tillämplighet å skatt å förmögenhet inbegripes därunder den årliga förmögenhetsskatt i vanlig mening, varom ovan varit tal. Detta är ju den normalt förekommande formen för förmögenhetsskatt och då intet särskilt sägs måste ock denna skatt vara åsyftad.

Beträffande engångsskatt å förmögenhet finnes som regel ingen föreskrift i avtalen, dock med undantag för tyska avtalet, som enligt art. 9 är tillämpligt även å sådan skatt. Om för ögonblicket bortses från avtalen med Frankrike och Förenta Staterna, torde ifråga om övriga avtal kunna sägas, att däri förekommande formuleringar angående den skatt å förmögenhet, som inbegripes under avtalen, äro så allmänt hållna att de omfatta även engångsskatt å förmögenhet; det är ju i princip ingen skillnad, därest en förmögenhetsskatt uttages under en följd av år eller endast under ett år.

Emellertid kvarstår frågan, huruvida icke avtalen med Frankrike och Amerikas Förenta Stater kunna, med hänsyn till sin speciella konstruktion, anses utesluta engångsskatt å förmögenhet från sitt tillämplighetsområde; dessa avtal gälla ju endast däri uppräknade skatter samt sådana efter avtalets ingående tillkomna skatter, som svara mot vissa i avtalen uppställda förutsättningar. En engångsskatt å förmögenhet utgör emellertid en skatt, som utgår direkt å förmögenhet, och inbegripes därför under definitionen i art. 1 § 2 av franska avtalet. Då detta avtal enligt art. 12 jämväl är tillämpligt å skatter å förmögenhetsökning, därest sådana införes, synes kunna tagas för visst, att engångsskatt å förmögenhet, införd efter avtalets ingående, inbegripes under avtalet. Motsvarande är förhållandet beträffande det amerikanska avtalet. Detta var enligt art. 1 tillämpligt bl. a. å de särskilt an-

[1] Visserligen omnämnas i 6 § 2 mom. F.S.F. även »svenska aktier» såsom utgörande »här i riket nedlagd förmögenhet»; denna föreskrift är dock närmast beroende på en felredigering av lagtexten. — Jfr SANDSTRÖM, Förmögenhetsskatt, sid. 276.

givna förmögenhetsskatter, som funnos vid avtalets ingående, men skall även tillämpas å alla andra skatter som senare påläggas enligt i huvudsak samma grunder som de angivna skatterna. Följaktligen bör avtalet vara tillämpligt å en engångsskatt å förmögenhet, därest en sådan införes; en dylik engångsskatt pålägges ju enligt i huvudsak samma grunder — om ock i andra syften — som den vanliga förmögenhetsskatten. För övrigt kan även här åberopas, att det amerikanska avtalet enligt art. XIII är tillämpligt, om skatt å »förmögenhetstillväxt» skulle införas; om emellertid avtalet är tillämpligt å en dylik mera särartad skatt, måste det antagas vara tillämpligt även å en från de i avtalet angivna skatterna mindre avvikande skatt sådan som engångsskatt å förmögenhet.

Man torde förty våga anse, att samtliga avtal, vilka reglera förmögenhetsbeskattningen, även äro tillämpliga å engångsskatter å förmögenhet i den mån sådana införts eller införas. Avtalet med Storbritannien är däremot, såsom redan påpekats, icke tillämpligt å förmögenhetsskatten (annat än i ett undantagsfall; se nedan).

Återstår så frågan om avtalens tillämplighet å värdestegringsskatter och skatter å förmögenhetsökning. Detta spörsmål besvaras i vissa avtal helt eller delvis, men lämnas i andra avtal öppet. Det tyska avtalet är enligt slutprot. p. 3 icke tillämpligt å värdestegringsskatter,[1] men tillämpas enligt art. 9 å skatter å förmögenhetsökning. Avtalet med Finland är enligt punkt 4 i slutprot. icke tillämpligt å värdestegringsskatter; intet säges däremot om avtalets tillämplighet å skatt å förmögenhetsökning. Enahanda är förhållandet enligt avtalet med Danmark, slutprot. p. 4. Det norska avtalet innehåller över huvud taget intet uttalande om avtalets tillämplighet å nu berörda två slag av skatter. Av paraferingsprotokollet, § 2,[2] framgår dock, att man ansett avtalet i princip tillämpligt å skatter å förmögenhetsökning, ehuru den norska skatten av detta slag icke inbegreps under avtalet å den grund, att densamma avsåge tidigare år, å vilka avtalet icke vore tillämpligt. I avtalet med Nederländerna finnes intet som helst

[1] Häremot kan anses strida att i art. 1 p. 3 utav avtalet angives, att detsamma är tillämpligt å (den numera upphävda) skatten »å värdeökning beträffande i bebyggda fastigheter nedlagt kapital». Denna Hauszinssteuer var dock icke någon verklig värdestegringsskatt, utan pålades fastighetsägarna över lag å den grund att de ansågos hava fått en ekonomiskt fördelaktigare ställning på grund av penningvärdets fall och därav följande möjligheter att avlösa inteckningar i fastigheten.

[2] *Prop.* 1947: 325, sid. 16.

uttalande i frågan. Det franska avtalet gäller enligt art. 12, såsom förut framhållits, även skatter å förmögenhetsökning; värdestegringsskatt omnämnes däremot icke i detta avtal. Avtalet med Ungern, slutprot. p. 4, undantager värdestegringsskatter från avtalets område men omnämner icke skatter å förmögenhetsökning. Det isländska avtalet tager ingen ståndpunkt till förevarande fråga. Avtalet med Förenta Staterna är enligt nyss åberopade art. XIII tillämpligt även å skatt å »förmögenhetstillväxt», varemot värdestegringsskatt icke omnämnes. Däremot hänför det schweiziska avtalet, art. 1, till direkta skatter å förmögenhet »skatter å värdestegring och förmögenhetsökning»; båda dessa skatter inbegripas således under avtalet. Bestämmelserna kunna måhända sammanfattas sålunda.

Inbegripa avtalen med följande stater

| | Värdestegringsskatt? | Skatt å förmögenhetsökning? |
|---|---|---|
| Tyskland | Nej | Ja |
| Finland | Nej | — |
| Danmark | Nej | — |
| Norge | — | Ja |
| Nederländerna | — | — |
| Frankrike | — | Ja |
| Ungern | Nej | — |
| Island | — | — |
| Förenta Staterna | — | Ja |
| Schweiz | Ja | Ja |

I de fall, då avtalen — eller förhandlingsprotokollen — icke lämna något besked i nu berörda avseende, återstår tydligtvis endast att i förekommande fall genom särskilda förhandlingar mellan Sverige och vederbörande stat söka ernå ett klarläggande. Man torde dock kanske härvid kunna utgå ifrån, att i allmänhet avsikten *icke* varit, att under avtalen inbegripa en skatt av så utpräglad särnatur som värdestegringsskatten; att så skett i det schweiziska avtalet finner sin förklaring i de mångskiftande system ifråga om beskattningen, som de schweiziska kantonernas lagstiftning företer. Man torde måhända även kunna utgå ifrån att i allmänhet skatt å förmögenhetsökning anses skäligen närstående den egentliga förmögenhetsskatten och därför rimligen bör inbegripas under avtalens tillämplighetsområde.

Ifråga om fördelningen mellan de avtalsslutande staterna av rätten till beskattning av förmögenhet följes genomgående samma regel i samtliga ifrågavarande avtal, ehuru densamma formulerats på olika sätt. Densamma har kanske utförligast utformats i avtalen med Tyskland (art. 9), Frankrike (art. 12) och Förenta Staterna (art. XIII),[1] vilka avtal i förevarande avseende innebära följande:

1) I den mån förmögenheten består av

a) fast egendom med tillbehör, eller

b) företag, som utövar rörelse, företag för sjöfart och luftfart inbegripna,

utgår skatten i den stat, som enligt avtalet är berättigad till skatt å inkomst av samma förmögenhet.

2) För alla andra slag av förmögenhet utgår skatten i den stat, där den skattskyldige har sitt hemvist.

I avtalen med Finland (art. 8), Danmark (art. 7), Norge (art. 8) och Ungern (art 11) har man nöjt sig med att (i något andra ordalag) angiva nyssberörda beskattningsregel ifråga om fast egendom och rörelse, ehuruväl inkomst av luftfart och sjöfart ej särskilt nämnes; ett dylikt omnämnande lärer ock vara onödigt, då ju luftfart och sjöfart uppenbarligen inbegripas under uttrycket rörelse (eller i avtalen nyttjade, däremot svarande uttryck). Att annan förmögenhet skall beskattas i den skattskyldiges hemviststat följer då av den supplementära huvudregeln. I avtalet med Schweiz har man i formellt avseende valt en annan metod, som dock leder till samma resultat, i det man behandlar beskattningen av förmögenhet och av inkomst i samma artiklar; bestämmelserna om beskattning av förmögenhet, nedlagd i fast egendom, återfinnes i art. 3, om förmögenhet, nedlagd i rörelse, i art. 4, om förmögenhet, nedlagd i stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke, i art. 5 p. 2, varjämte den supplementära huvudregeln återfinnes i art. 2 p. 1. Det nederländska avtalet återigen meddelar först i art. 1—9 bestämmelser om beskattningsrätten ifråga om inkomst av olika slag, varefter i art. 10 allenast tillägges att »de principer, som angivas i föregående artiklar, tillämpas likaledes, *mutatis mutandis,* å skatt å förmögenhet»; även här blir dock resultatet tydligtvis detsamma som enligt övriga avtal. Avtalet med

[1] I det amerikanska avtalet stadgas, att motsvarande regler skola gälla beträffande capital stock tax; denna skatt utgår emellertid icke längre.

Island, art. 2 b), innehåller en motsvarande föreskrift: »Förmögenhet beskattas i den av de båda staterna, där avkastning,[1] som härrör av förmögenheten, beskattas.»

Såsom redan nämnts, blir resultatet av de på olika sätt formulerade reglerna ändock detsamma, som enligt den först angivna, mera fullständiga regeln. Trots detta uppkomma dock vissa skiljaktigheter avtalen emellan, enär desamma icke genomgående hava samma regler för beskattning av inkomst; med den angivna utformningen av beskattningsregeln beträffande förmögenhet kunna då motsvarande olikheter uppkomma även vid förmögenhetsbeskattningen. Med avseende härå må anmärkas följande:

1) Ifråga om inkomst av fordringar med säkerhet i fastighetshypotek hade i det tyska avtalet, slutprot. p. 10, meddelats en undantagsbestämmelse, som ledde till att inkomst av dessa fordringar i Tyskland beskattades efter samma regel som inkomst av fast egendom. Emellertid har detta undantag *icke* utsträckts att gälla även vid förmögenhetsbeskattningen. Art. 9 p. 2 i tyska avtalet stadgar nämligen att även för förmögenhet, bestående av fordringar med säkerhet i fastighetshypotek, utgår skatten i den stat, där den skattskyldige är bosatt. Det schweiziska avtalet, som i art. 3 p. 2 har vissa förut berörda bestämmelser om vad som skall anses som fast egendom, undantager härifrån uttryckligen fordringar med säkerhet i fast egendom, vilka alltså förmögenhetsbeskattas i den stat, där den skattskyldige är bosatt. Detsamma gäller givetvis även enligt övriga avtal, ehuru motsvarande bestämmelse saknas.

2) Då förmögenhet, nedlagd i företag, som utövar rörelse, skall beskattas i den stat, där inkomsten av rörelsen beskattas, betyder detta tydligtvis, att förmögenheten som regel beskattas i den stat, där rörelsen bedrives från fast driftställe. Finnas fasta driftställen i båda staterna, måste tydligtvis en uppdelning ske av beskattningsrätten till förmögenheten på motsvarande sätt, som gäller beträffande beskattningsrätten till inkomsten. Endast det schweiziska avtalet innehåller en närmare föreskrift om huru härvid skall förfaras. Enligt art. 4 p. 3 i sagda avtal äger i angivna fall vardera staten beskatta endast den förmögenhet, som använ-

[1] Varför man i den svenska texten här använt uttrycket »avkastning» i stället för »inkomst» synes svårförståeligt; den isländska texten har ordet »tekjur», som betyder inkomst och som i andra delar av avtalet även översatts härmed.

des för det på dess område befintliga fasta driftställets verksamhet. På samma sätt måste tydligtvis även förfaras enligt övriga avtal. — Det schweiziska avtalet har emellertid även en specialregel för nu berörda fall i slutprot. till art. 4 p. 5: Även vid uppdelning av förmögenhet mellan fasta driftställen i de båda staterna skall i regel 10 % av förmögenheten först tilldelas den stat, där företaget har sitt säte, och om särskilda förhållanden föreligga kan denna andel höjas i skälig mån, dock högst till 20 %. Här förutsättes alltså, att man uträknar företagets hela totalförmögenhet, innan någon uppdelning sker. — I övrigt hänvisas till vad ovan anförts angående uppdelning av beskattningsrätten till inkomst i fall, då fasta driftställen förefinnas såväl i Sverige som i någon av de stater, varmed Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal.

3) Från regeln om att inkomst av rörelse skall beskattas i den stat, där rörelsen utövas från fast driftställe, har ju undantag gjorts i samtliga fullständiga dubbelbeskattningsavtal så vitt fråga är om inkomst av sjöfart och luftfart; jämför ovan kap. 5, § 5. Detta undantag återverkar då även å beskattningen av förmögenhet, nedlagd i dylika företag. Enligt avtalet med Förenta Staterna skall i följd härav förmögenhet, nedlagd i ett företag hemmahörande i en av de avtalsslutande staterna, vilket företag utövar verksamhet medelst därstädes registrerade fartyg eller luftfartyg, beskattas allenast i den stat, där fartygen registrerats. Om fartygen eller luftfartygen icke registrerats på angivet sätt, beskattas däremot förmögenheten i den eller de stater, vari densamma nedlagts i där befintligt fast driftställe. Avtalen med Tyskland och Schweiz innebära, att förmögenheten ifråga beskattas allenast i den ort, där företagets ledning har sitt (formella) säte. Övriga nu ifrågavarande avtal — med undantag för avtalet med Island, i vilket avtal ingen bestämmelse i ämnet återfinnes — leda till att förmögenhet, nedlagd i rörelse för utövande av sjöfart eller luftfart, endast beskattas i den stat, där företagets *verkliga* ledning har sitt säte. Enligt avtalet med Nederländerna, art. 6, gäller dock denna regel endast under förutsättning att fartygen eller luftfartygen hava samma stats nationalitet, i annat fall beskattas förmögenheten i den stat, där rörelsen utövas från fast driftställe. Beträffande avtalet med Frankrike gäller den angivna regeln endast under den i art. 5 angivna förutsättningen, att fartygen föra

den stats flagga och luftfartygen hava den stats nationalitet, inom vars område företagets verkliga ledning har sitt säte; är så icke fallet, beskattas förmögenheten i den stat, där rörelsen utövas från fast driftställe (jämför prot. p. 5). Ifråga om avtalet med Norge erinras om bestämmelsen i slutprot. p. 14, som i förevarande sammanhang leder till att om luftfart utövas av ett konsortium med delägare från båda staterna, skall, om konsortiet icke är en juridisk person, förmögenheten beskattas allenast hos delägarna samt i vardera staten endast till den del, förmögenheten belöper på delägare i den staten.

4) Inkomst av fritt yrke beskattas enligt vissa avtal såsom inkomst av rörelse, enligt andra avtal såsom inkomst av tjänst. Då inkomsten beskattas såsom inkomst av rörelse, vilket är fallet enligt finska, danska och norska avtalen, betyder detta för förmögenhetsbeskattningens vidkommande, att då en person, hemmahörande i den ena staten, bedriver fritt yrke i den andra staten, får i sistnämnda stat endast beskattas den förmögenhet, som användes för det där eventuellt befintliga driftställets verksamhet. Om förmögenhet, nedlagd i fast egendom, lärer i detta fall icke kunna bliva tal; skulle så vara händelsen, skall densamma enligt huvudregeln beskattas i den stat, där den fasta egendomen är belägen. — Övriga nu ifrågavarande avtal hänföra *icke* fritt yrke till rörelse. Detta leder då, enligt förut angivna huvudregel, i allmänhet därtill, att förmögenhet, nedlagd i fritt yrke, beskattas i yrkesutövarens hemviststat, alltjämt givetvis under förutsättning att fråga endast är om lös egendom. Så är fallet enligt tyska, franska, ungerska, amerikanska och schweiziska avtalen. Det schweiziska avtalet har en särskild bestämmelse härom i art. 5 p. 2: Lös egendom, som tillhör stadigvarande anordning för utövande av ett fritt yrke, beskattas i hemviststaten. — Det nederländska avtalet med dess ovan angivna fördelningsregel leder däremot till ett annat resultat. Då samma principer i detta fall skola tillämpas som de, vilka gälla beträffande skatt å inkomst skall — såvitt fråga icke är om fast egendom — förmögenhet, nedlagd i fritt yrke, beskattas i den stat, där yrkesutövaren har en stadigvarande anordning för utövande av sin verksamhet.

5) Förmögenhet, nedlagd i aktier o. dyl., beskattas ju som regel i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. Det tyska avtalets särbestämmelser rörande delägarskap i rörelse återverkar emeller-

tid i denna del även å förmögenhetsbeskattningen. Sålunda skall förmögenhet, nedlagd i tyskt bolag med begränsad ansvarighet som bedriver rörelse från fast driftställe i Tyskland, alltid beskattas i Tyskland och detta således även om ägaren är bosatt i Sverige. Likaså skall förmögenhet, bestående av andelar i tysk ekonomisk förening, som bedriver rörelse i Tyskland från fast driftställe, städse beskattas därstädes. Å andra sidan skall enligt avtalet förmögenhet, bestående av andelar i svensk ekonomisk förening, som härstädes driver rörelse från fast driftställe, beskattas i Sverige, oberoende av var andelsägaren är bosatt. I tillämpningskungörelsen hava emellertid motsvarande bestämmelser meddelats utan begränsning till det fall, då fråga är om rörelse och om fast driftställe i det ena eller andra landet; härigenom blir skattebefrielsen enligt kungörelsen mera omfattande än enligt avtalet.

Även kungörelsen rörande det finska avtalet leder till annat resultat än avtalet ifråga men i motsatt riktning. I Sverige bosatt person är fritagen från skattskyldighet för förmögenhet, nedlagd i andelar i finskt bolag eller annan finsk juridisk person, som driver rörelse, dock ej beträffande aktier och andelar i andelslag. Om emellertid vederbörande äger del i en finsk sammanslutning, som ej är juridisk person, beskattas han här i riket för denna förmögenhet, oaktat sammanslutningen beskattas därför i Finland; jämför ovan kap. 5, § 4.

Avtalet med Storbritannien omfattar, såsom tidigare framhållits, icke skatter å förmögenhet. Ett undantag har dock gjorts i art. XXII, p. 3: En fysisk person eller ett bolag, som anses bosatt i en av de båda staterna, får icke i den andra staten bliva föremål för någon förmögenhetsskatt, som är av annat slag, högre eller mera tyngande än den förmögenhetsskatt som en fysisk person eller i förekommande fall ett bolag, som anses bosatt i denna andra stat, är eller kan bliva föremål för. Då svenska aktiebolag icke äro skyldiga att erlägga förmögenhetsskatt, har genom denna föreskrift även brittiska aktiebolag befriats från den skyldighet att erlägga dylik skatt, som eljest skulle följa av 6 § 1 mom. c F.S.F. Däremot bibehålles skattskyldigheten för andra i sagda författning såsom »utländska bolag» betecknade juridiska personer i enahanda omfattning, som gäller svenska juridiska personer.

Här erinras vidare om föreskrifterna i avtalet med Danmark, slutprot. p. 6 och 18. Penningfideikommiss samt avlösningssum-

mor för fideikommiss (danska län och stamhus[1] inbegripna) omfattas icke av bestämmelserna i det danska avtalet. Skulle dubbelbeskattning av dylik förmögenhet uppkomma, skola särskilda förhandlingar upptagas rörande den skattelindring, som kan medgivas. — Vid skattskyldigs flyttning från den ena staten till den andra skola avtalets regler om beskattning av förmögenhet ej tillämpas annat än vad gäller förmögenhet, nedlagd i fast egendom eller i rörelse. Vardera staten skall i detta fall förfara efter sin lagstiftning, för så vitt ej överenskommelse om undantag härifrån träffas i särskilda fall; jämför ovan kap. 3, § 1, B.

Slutligen må erinras om särbestämmelsen i norska avtalet, slutprot. p. 6, avseende bl. a. det fall, då fond, stiftelse eller annan liknande person beskattas i den ena staten för sin inkomst och någon, som uppbär »utdelning» från den juridiska personen, beskattas i den andra staten för »utdelningen» (jämför ovan kap. 8, § 3); i detta fall kunna ju de båda staternas högsta finansmyndigheter genom särskild överenskommelse bestämma, i vad mån den juridiska personen eller den, som uppbär utdelningen, må befrias från skattskyldighet. Till denna bestämmelse har därefter fogats ett tillägg av innehåll att motsvarande skall gälla i avseende å förmögenhetsbeskattningen. — Härmed måste då åsyftas det fall, då fonden etc. beskattas för sin förmögenhet i den ena staten, men då samtidigt den, som erhåller utbetalning från fonden etc., även beskattas för samma förmögenhet; det är alltså närmast fråga om sådana fall, som avses i 7 § F.S.F. och § 34 skattelov for byene (§ 40 skattelov for landet) men då fonden etc. och den som uppbär bidragen därifrån äro hemmahörande i olika stater. Även i detta fall kan alltså en överenskommelse träffas om sådan uppdelning av beskattningsrätten, som avviker från avtalets allmänna regler.

En jämförelse mellan avtalens bestämmelser och de interna svenska skattereglerna utvisar i huvudsak följande, såvitt angår ovan omförmälda stater med undantag för Storbritannien.

Ifråga om förmögenhet, nedlagd i fast egendom här i riket, behåller Sverige sin beskattningsrätt utan inskränkning. Däremot

[1] Med »len» (förläning) förstås jordegendom, som går i arv efter särskilda bestämmelser, i regel till den äldste avkomlingen, medan »Stamhus» är beteckningen å mangårdsbyggnad, som går i arv efter samma grund; dessa danska fideikommiss äro dock numera avskaffade genom avlösning i särskild ordning.

avstår Sverige beträffande här i riket bosatta personer från rätten att beskatta dem för förmögenhet, nedlagd i fast egendom i någon av de andra staterna.

Beträffande förmögenhet, nedlagd i tomträtt och vattenfallsrätt, är förhållandet mera tveksamt. Då emellertid enligt svensk rätt nu berörda rättigheter icke äro att hänföra till fast egendom och då avtalen icke innehålla någon föreskrift om att de skola behandlas på samma sätt som fast egendom, synes resultatet bliva, att Sverige avstått från rätten att beskatta förmögenhet, nedlagd i tomträtt och vattenfallsrätt här i riket av fysisk person, som ej är bosatt i Sverige, eller av utländskt bolag. Beträffande i Sverige bosatta personer, som äga dylik rätt i någon av de ifrågavarande avtalsslutande staterna, behåller dock Sverige beskattningsrätten, så vitt icke tomträtten eller vattenfallsrätten enligt den andra statens lag anses utgöra fast egendom.

Vad angår förmögenhet, nedlagd här i riket i rörelse, behåller Sverige beskattningsrätten utan inskränkning. Sverige avstår däremot beskattningsrätten ifråga om här bosatta personer beträffande förmögenhet, nedlagd i rörelse i någon av de andra ifrågavarande avtalsslutande staterna. Vad angår förmögenhet, nedlagd i rörelse för bedrivande av sjöfart eller luftfart, avstår Sverige från beskattningsrätten ifråga om här bosatta personer, därest företagets verkliga ledning (respektive, ifråga om Tyskland och Schweiz, dess formella ledning) har sitt säte i den andra avtalsslutande staten. På samma sätt avstår Sverige från beskattningsrätten beträffande här icke bosatta personer i nu angivna fall, därest rörelsen ifråga bedrives i Sverige men dess ledning icke har sitt säte här. Å andra sidan har Sverige tillerkänts rätt att beskatta hela den förmögenhet, som är nedlagd i dylika företag, vilka hava sin verkliga ledning, respektive formella ledning i Sverige eller vilkas fartyg eller luftfartyg äro här inregistrerade; denna rätt kan dock Sverige icke utöva, därest företagen icke äro att anse såsom svenska sådana, annat än i den begränsade mån, som angives i 6 § F.S.F. Beträffande förhållandet till Förenta Staterna hänvisas till vad ovan anförts.

Tillämpningskungörelserna till nu ifrågavarande avtal ansluta sig till avtalens innehåll. Särbestämmelserna i danska och norska avtalen beröras icke däri; i förekommande fall skola ju särskilda förhandlingar upptagas rörande dessa fall.

## Kap. 12. Särskilda bestämmelser angående dödsbo.

De svenska skattelagarna hava särskilt invecklade regler ifråga om beskattning av dödsbo. Detta förhållande har föranletts därav, att skattelagarna betrakta dödsbo — eller »oskift dödsbo» för att följa dessa lagars terminologi — ej blott såsom ett särskilt skattesubjekt utan även såsom en juridisk person. Då emellertid reglerna angående beskattning av juridiska personer icke lämpa sig att använda vid beskattning av dödsbo, har härav föranletts en del rätt svåröverskådliga specialbestämmelser. Reglerna återfinnas sålunda i tre olika paragrafer och fyra anvisningspunkter i K.L. samt i två paragrafer av envar av F.S.I. och F.S.F.

Till en början erinras om den allmänna regeln i 53 § 3 mom. K.L. enligt vilken, då en skattskyldig avlidit, oskift dödsbo skall taxeras såväl för den avlidnes inkomst under det beskattningsår, då han avled, som ock för den inkomst, som efter dödsfallet ingått till dödsboet under samma år. Härvid skall för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i K.L. skolat gälla för den avlidne. Motsvarande bestämmelse återfinnes i 6 § 3 mom. F.S.I. Härav följer alltså, att dödsboet skall deklarera gemensamt för den avlidnes och för dödsboets inkomster, i den mån dessa belöpa å det beskattningsår, under vilket vederbörande avled.

I övrigt bliva förhållandena olika, allteftersom dödsboet betraktas såsom inländsk juridisk person eller såsom utländsk juridisk person (här i riket ej hemmahörande juridisk person). Avgörande härför är den avlidnes bosättning vid frånfället. Var den avlidne bosatt här i riket vid sitt frånfälle eller hade han då stadigvarande vistats härstädes, anses det oskifta dödsboet efter honom »i skattskyldighetsavseende» såsom inländsk juridisk person, punkt 4 anv. till 53 § K.L. Var han icke bosatt här i riket vid sitt frånfälle och hade han då ej heller stadigvarande vistats härstädes, anses dödsboet såsom utländsk juridisk person.

Ifråga om dödsbo, vilket anses såsom inländsk juridisk person, bliva beskattningsreglerna tämligen enkla. Såsom hemortskommun

för dylikt dödsbo anses enligt 66 § K.L. den avlidnes hemortskommun, vilken numera i regel lärer vara den kommun, varest han författningsenligt skall vara mantalsskriven för det år, varunder han avled. Dödsboet beskattas i denna kommun för all inkomst, vare sig densamma förvärvats i Sverige eller från utlandet (första gången även för den avlidnes inkomst under det år, han avled) samt för all den förmögenhet, dödsboet vid beskattningsårets utgång ägt vare sig här i riket eller å utländsk ort.

Vad härefter angår dödsbo, vilket anses såsom utländsk juridisk person, äro beskattningsreglerna mera besvärliga. Vid den första taxeringen efter dödsfallet skola även i detta fall sammanföras den avlidnes inkomster och dödsboets inkomster under det beskattningsår, då vederbörande avled. Om den avlidne under någon del av detta beskattningsår (ehuru icke vid frånfället) varit bosatt här i riket, beskattas all av honom under denna bosättning uppburen inkomst, eljest blott vissa härifrån uppburna inkomster. Dödsboet såsom sådant är återigen endast skattskyldigt för sistberörda slag av inkomster. Såsom hemortskommun för dödsboet anses vid denna första taxering den kommun, som utgjort den avlidnes hemortskommun, p. 2 anv. till 66 § K.L. Under följande års taxeringar beskattas allenast den inkomst, dödsboet uppburit från vissa inkomstkällor i Sverige, och vid dessa taxeringar har dödsboet såsom utländsk juridisk person ingen hemortskommun, utan beskattas i Stockholms stad för gemensamt kommunalt ändamål, 57 § K.L. I båda fallen beskattas vidare den förmögenhet, dödsboet vid beskattningsårets utgång haft nedlagd i Sverige, 6 § 1 mom. F.S.F.

Då oskift dödsbo, vilket betraktas såsom utländsk juridisk person, verkställer utdelning av uppburen inkomst till dödsbodelägare, som äro bosatta i Sverige, beskattas denna utdelning såsom inkomst för vederbörande, p. 5 anv. till 38 § K.L.; givetvis gäller detta icke ifråga om utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar. Till förebyggande av dubbelbeskattning i detta fall har emellertid en särskild föreskrift meddelats i 54 § K.L. och 7 § F.S.I. Från skattskyldighet frikallas nämligen delägare i dödsbo av förevarande slag, därest delägaren är bosatt i Sverige, för så vitt fråga är om »av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst», för vilken dödsboet skall utgöra kommunal eller statlig inkomstskatt. I p. 2 anv. till 54 § K.L. har till ledning vid till-

lämpning av bestämmelsen anförts ett exempel, som må här återgivas. Dödsboet efter en person, som vid frånfället icke varit bosatt i Sverige, består av fyra delägare. En av delägarna är bosatt här i landet. Under beskattningsåret har stärbhuset åtnjutit 1 000 kronors inkomst från en i Sverige belägen fastighet och 2 000 kronor såsom ränta å en utländsk bankräkning. Av inkomsterna hava 500 kronor åtgått till omkostnader, vilka icke varit att hänföra till någon viss förvärvskälla, och 300 kronor reserverats. 2 200 kronor hava utdelats till delägarna. Som emellertid dödsboet är skyldigt i Sverige utgöra skatt för förstnämnda 1 000 kronor, skall den svenske delägaren i Sverige utgöra kommunal inkomstskatt allenast för 1/4 av 1 200 kronor eller således för 300 kronor. Nu angivna svenska beskattningsregler ifråga om oskifta dödsbon sakna motsvarighet hos de stater, med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal. Dessa staters skattelagstiftningar arbeta nämligen icke med konstruktionen av dödsbo såsom varande en juridisk person. De nordiska staterna hava emellertid i så måtto intagit en ståndpunkt, som närmar sig den svenska, att skattskyldighet åvilar (eller i regel åvilar) även dödsbo. Så är fallet i Finland enligt lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, 12 §, varjämte här tillkommer, att dödsbodelägarna kunna anses bilda en sammanslutning, som visserligen icke är ett särskilt rättssubjekt men som vid beskattningen påföres skatt.[1] I Danmark föreligger skattskyldighet för oskift dödsbo, för så vitt offentligt skifte äger rum, d. v. s. boet skiftas under ledning av skiftesrätten eller särskilt utsedd exekutor, § 2, 4, lov om Indkomst- og Formueskat til Staten. Detta är regelmässigt förhållandet, men arvingarna kunna under vissa förutsättningar besluta om verkställande av privat skifte. I sistnämnda fall är dödsboet som sådant icke skattskyldigt utan skattskyldigheten åvilar arvingarna. Enligt den norska skattelov for byene § 10 (skattelov for landet § 15) är dödsbo skattskyldigt för boets inkomst och förmögenhet. Även i Ungern torde skattskyldighet åvila oskifta dödsbon.[2] Slutligen finnas vissa kantoner i Schweiz, enligt vilkas skattelagar oskift dödsbo är skattskyldigt.[3]

[1] Förordning ang. inkomst- och förmögenhetsskatt, 3 §. — Jfr Förklaringar sid. 7.
[2] KNEPPO m. fl. sid. 1655 a (18).
[3] Jfr Botschaft 19/10 1948, sid. 8, och WENGLER, sid. 106, not 11.

Beträffande övriga stater, med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal, vill synas, som om skattskyldigheten i princip överginge direkt å arvingarna, ehuru boutredningsmannen i förekommande fall blir ansvarig för skatt, som belöper å boutredningstiden och som icke av honom gäldats (eller för vars gäldande medel icke av honom reserverats).[1]

Bortsett från avtalet med Island, vilket avtal icke innehåller någon bestämmelse om dödsbo, hava i samtliga övriga avtal särskilda föreskrifter meddelats rörande oskifta dödsbon. Dessa föreskrifter äro i regel av två slag. Dels meddelas en bestämmelse av innebörd, att avtalets föreskrifter rörande juridiska personers hemvist icke inverka å bestämmelserna om beskattningsort för oskifta dödsbon och dels gives en särregel till förebyggande av den dubbelbeskattning. som skulle uppkomma om för samma inkomst eller förmögenhet dödsboet beskattades i den ena staten och dödsbodelägarna i den andra. Föreskrifter av förstnämnda slag återfinnas i avtalen med Tyskland, Danmark, Norge, Nederländerna, Frankrike, Ungern och Schweiz. I avtalen med Tyskland (art. 10), Nederländerna (art. 1) och Frankrike (art. 14, § 3) utsäges allenast, att däri givna föreskrifter rörande den ort, där juridisk person skall anses bosatt, icke innebära någon ändring i de *svenska* bestämmelserna om beskattningsort för oskifta dödsbon. Avtalen med Danmark (art. 3), Norge (art. 3), Ungern (art. 3) och Schweiz (art. 2) innehålla däremot ett stadgande, som innebär att avtalens bestämmelser rörande juridiska personers hemvist icke beröra föreskrifterna i de *båda* avtalsslutande staterna angående beskattningsort för oskifta dödsbon; att man här gjort regeln ifråga tillämplig å båda staterna sammanhänger därmed, att även nu berörda utländska stater beskatta (eller åtminstone i vissa fall kunna beskatta) dödsbo för dess inkomst.

Nu berörda föreskrifter i avtalen innebära alltså, att man icke velat låta reglerna om juridiska personers hemvist vara avgörande för var ett oskift dödsbo har sin beskattningsort. Man har därvid tydligen ansett, att vad i avtalen stadgas om styrelsens eller förvaltningens säte, då fråga är om juridiska personer, skulle bliva tillämpligt å den som handhar boutredningen, därest icke nu ifrågavarande bestämmelse funnes; detta skulle återigen hava kunnat leda till att svenska stärbhus genom »ledningens» överflyttande

[1] Jfr WENGLER, sid. 106, not. 11.

till den främmande staten skulle kunna upphöra att i beskattningshänseende anses såsom svenska.[1] Till förebyggande härav har då stadgats, att de svenska reglerna (respektive båda staternas regler) om beskattningsorten för oskifta dödsbon fortfarande skall gälla oberoende av vad avtalen stadga angående hemvistet för juridiska personer.

I avtalet med Finland (art. 3) har man emellertid i stället valt den vägen, att man däri direkt utsäger, att oskift dödsbo skall anses vara bosatt i den av de båda staterna, där den avlidne enligt föreskrifterna i samma artikel skall anses hava varit bosatt vid dödsfallet.

Det kan måhända ifrågasättas, om det verkligen varit nödvändigt att i avtalen införa bestämmelser av nu omförmäld art. I vart fall har detta icke ansetts erforderligt i de anglosachsiska avtalen, oaktat i vart fall enligt det brittiska avtalet en svensk juridisk person kan förvandlas till brittisk sådan genom att ledningen och övervakningen överflyttas till Storbritannien.

Utformningen av själva beskattningsregeln har följt olika linjer. I avtalen med de länder, vilka i likhet med Sverige beskatta själva dödsboet, har i allmänhet inryckts föreskrift om att inkomst och förmögenhet, för vilken oskift dödsbo i den ena staten beskattas, ej tillika må beskattas hos dödsbodelägare i den andra staten (slutprot. p. 6 till finska, danska[2] och norska avtalen, slutprot. p. 5 till ungerska avtalet). I detta fall behåller alltså Sverige sin rätt att beskatta dödsbo efter en person, som vid sitt frånfälle var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige, medan dödsbodelägare, hemmahörande i någon av de andra staterna, icke beskattas för den inkomst eller förmögenhet, varför dödsboet beskattas i Sverige. Ifråga om dödsbon efter personer, som vid frånfället icke voro bosatta eller stadigvarande vistades i Sverige men voro hemmahörande i någon av de andra nu nämnda staterna, har däremot Sverige uppgivit rätten att enligt p. 5 anv. till 38 § K.L. beskatta utdelning, som från dödsboet tillfaller i Sverige bosatt dödsbodelägare. Dock gäller ifråga om Danmark ett undantag från denna regel: Om det danska dödsboet är föremål för privat skifte, åvilar ju skattskyldigheten arvingarna och icke dödsboet. Följaktligen är Sverige i detta fall oförhindrat att beskatta här

[1] Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1935, sid. 93, och 1938, sid. 141.
[2] Jfr Vejledning, sid. 2.

bosatt dödsbodelägare för utdelning från det danska dödsboet, dock givetvis endast i den utsträckning så enligt intern svensk lagstiftning är medgivet.

I danska avtalet, slutprot. p. 6, har vidare gjorts ett allmänt undantag beträffande penningfideikommiss samt avlösningssummor för fideikommiss (danska län och stamhus inbegripna). Dessa omfattas icke av bestämmelserna i avtalet, utan däri nedlagd förmögenhet och därav flytande inkomster skola vara underkastade beskattning efter de i varje stat gällande bestämmelserna. I förekommande fall skola förhandlingar upptagas om i vilken omfattning och efter vilka grunder skattelindring kan medgivas innehavare av sådana fideikommiss, för så vitt dubbelbeskattning av dem skulle föreligga.

I tillämpningskungörelserna till nu ifrågavarande fyra avtal har man som vanligt avvikit från avtalens formulering och i stället meddelat en föreskrift av innehåll i huvudsak, att oskift dödsbo anses som svensk juridisk person, om den avlidne vid dödsfallet var bosatt i Sverige, men anses som juridisk person i den andra avtalsslutande staten, därest den avlidne vid dödsfallet var bosatt därstädes. I förstnämnda fall inträda alltså alla de inskränkningar i den interna svenska beskattningsrätten, som följa av avtalens bestämmelser rörande svenska juridiska personer. Då dödsboet betraktas såsom icke svensk juridisk person följer givetvis därav, att dödsboet såsom sådant är frikallat från beskattning i Sverige i samma utsträckning som andra juridiska personer i den andra staten. Utdelning från dylikt dödsbo till dödsbodelägare i Sverige blir emellertid i detta fall icke beskattad enligt p. 5 anv. till 38 § K.L., enär i kungörelserna, 1 § 1 mom., är föreskrivet, att sådan utdelning är fritagen från inkomstskatt i Sverige. Denna föreskrift överensstämmer alltså med innehållet i nu förevarande avtal, dock att skattebefrielsen går något längre än avtalet med Danmark borde föranleda till; resultatet blir dock även i sistnämnda fall materiellt riktigt.

I övriga avtal, alltjämt bortsett från avtalet med Island, har man gått den motsatta vägen. Dessa avtal föreskriva som regel, att de svenska föreskrifterna rörande beskattning av oskifta dödsbon *icke* skola tillämpas, i den mån dödsbodelägare »direkt» beskattas i den andra staten för i dödsboet ingående inkomst eller förmögenhet. En dylik föreskrift är meddelad i tyska avtalet (art

11), Nederländska avtalet (slutprot. p. IV) och franska avtalet (prot. p. 13). Avtalet med Förenta Staterna (prot. p. 4) måste antagas hava enahanda innebörd, ehuru avtalet formulerats på sådant sätt, som om regeln endast skulle gälla i det fall, då *samtliga* dödsbodelägare äro direkt skattskyldiga i Förenta Staterna. Det brittiska avtalet (art. XI) innehåller en bestämmelse, vilken med hänsyn till detta avtals allmänna konstruktion fått en annan avfattning, ehuru innebörden är densamma. Då enligt avtalet en i Storbritannien bosatt person är befriad från eller berättigad till nedsättning av svensk skatt, skall motsvarande befrielse eller nedsättning komma ett oskift dödsbo tillgodo, i den mån en eller flera av dödsbodelägarna äro bosatta i Storbritannien. I den mån svensk skatt i övrigt påföres ett oskift dödsbo, skall densamma kvittningsvis avräknas enligt bestämmelserna i art. XIX, för så vitt inkomsten tillkommer en dödsbodelägare, som är bosatt i Storbritannien. Enligt avtalet med Schweiz (slutprot. till art. 1 p. 4) har bestämmelsen erhållit ömsesidig giltighet; föreskrifterna i författningarna i en av de båda staterna om beskattning av oskifta dödsbon tillämpas icke, därest dödsbodelägare kan beskattas i den andra staten för dödsboets inkomst eller förmögenhet.[1]

Samtliga dessa bestämmelser innebära, att Sverige ifråga om svenska dödsbon avstår från beskattningsrätten beträffande sådan dödsboets inkomst eller förmögenhet, som beskattas hos dödsbodelägare i den andra avtalsslutande staten. Detsamma gäller även i förhållande till Schweiz, ehuru där finnas kantoner, vilka beskatta dödsboet och icke dödsbodelägarna. I detta fall drabbas nämligen dödsbodelägarna — och icke dödsboet — i vart fall av de federala skatterna och därmed är enligt formuleringen av slutprot. till art. 1, p. 4, förutsättningen uppfylld för att Sverige skall helt avstå från sin beskattningsrätt beträffande inkomst eller förmögenhet, som beskattas hos dödsbodelägare i Schweiz; det hade

[1] Den svenska texten till slutprot. till art. 1 p. 4 har erhållit en olycklig formulering. Däri talas om det fall, då »den som erhåller inkomst, som härflyter av dödsboet, eller förmögenhet, som tillhör detsamma, enligt bestämmelserna i detta avtal kan beskattas i den andra staten för inkomsten eller förmögenheten». Med denna formulering skulle alltså åsyftas allenast sådana fall, då dödsbodelägare erhåller utdelning av inkomst och förmögenhet från dödsboet samt beskattas härför i den andra staten. Det är emellertid icke detta fall, som åsyftas i avtalet, vilket framgår av den tyska texten. Det åsyftade fallet är nämligen i stället det ovan angivna, då dödsbodelägare beskattas i den andra staten för *dödsboets* inkomst eller förmögenhet.

ju varit föga mening med att för dylikt sällan förekommande fall meddela särskilda bestämmelser rörande uppdelning av beskattningsrätten mellan Sverige och Schweiz. — Då fråga är om dödsbo, hemmahörande i någon av de nu ifrågavarande främmande staterna, kan Sverige jämlikt sin interna lagstiftning icke beskatta här bosatt dödsbodelägare för dödsboets inkomst eller förmögenhet eller någon del därav i annat fall än som avses i p. 5 anv. till 38 § K.L. Den andra statens rätt att beskatta dödsbodelägarna är återigen begränsad till sådan inkomst eller förmögenhet, som enligt avtalet må beskattas i den främmande staten.

Tillämpningskungörelserna till avtalen med Tyskland, Nederländerna, Frankrike, Förenta Staterna, Schweiz och Storbritannien (anvisningarna) ansluta sig rätt nära till avtalens innehåll. Bortsett från formuleringar, föranledda av avtalens olika tillämplighetsområden i personligt avseende, är innehållet av sagda kungörelser följande: Oskift dödsbo är frikallat från skattskyldighet i Sverige för inkomst och förmögenhet, som belöper å dödsbodelägare, i den mån enligt svensk skattelagstiftning samt enligt tillämpningskungörelsen befrielse från sådan skattskyldighet skulle äga rum för dödsbodelägaren, därest denne själv åtnjutit inkomsten eller haft förmögenheten. — Av denna formulering följer dock givetvis, att i den mån kungörelsernas allmänna regler om skattefrihet för fysisk person avvika från avtalen komma motsvarande avvikelser att ske beträffande skattefriheten för dödsbo.

Bestämmelsen ifråga innebär tydligtvis även, att dödsboet äger åtnjuta nedsättning av skatt å aktieutdelning, i den mån enligt kungörelsen sådan nedsättning skulle ägt rum för dödsbodelägaren, därest han själv åtnjutit utdelningen. Då kungörelsen rörande det schweiziska avtalet ej innehåller bestämmelserna om restitution av svensk kupongskatt, har i stadgandet rörande oskift dödsbo inryckts en hänvisning till dessa bestämmelser. Direkt föreskrift av nyss angivet innehåll återfinnes i anvisningarna till art. XI i det brittiska avtalet.

I ett avseende stadga kungörelserna en skattefrihet, som saknar varje stöd i avtalet. Beträffande den ovan först omförmälda gruppen utav avtal har påpekats, att Sverige (med visst undantag) uppgivit rätten att enligt p. 5 anv. till 38 § K.L. beskatta utdelning, som från dödsbo i vederbörande främmande stat tillfaller i Sverige bosatt dödsbodelägare; detta har även kommit till uttryck i

tillämpningskungörelserna. Vad angår nu ifrågavarande grupp utav avtal har Sverige ju däremot bibehållit beskattningsrätten ifråga. Genom kungörelserna har emellertid stadgats visst undantag även från beskattningsregeln i p. 5 anv. till 38 § K.L., såvitt fråga är om utdelning från oskift dödsbo efter fysisk person, som icke vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige.[1] Enligt 1 § 1 mom. i kungörelserna samt enligt anvisningarna till art. XI i det brittiska avtalet skall nämligen dylik utdelning icke beskattas i Sverige, om mottagaren därav är bosatt här i landet, dock att frikallelsen endast gäller i den mån utdelningen utgjorts av sådan av dödsboet åtnjuten inkomst, för vilken skattebefrielse skulle hava inträtt om vederbörande bodelägare mottagit densamma direkt från den andra staten utan förmedling av dödsboet. I detta fall får alltså nyss åberopade lagrum i K.L. icke tillämpas, ehuru avtalet icke utgör hinder härför.

## Kap. 13. Skatteprocentens fastställande.

Då genom avtalen en uppdelning sker mellan två stater av beskattningsrätten till en skattskyldigs inkomst och förmögenhet, sker ju detta i syfte att undvika dubbelbeskattning. Däremot är givetvis icke meningen att bereda den skattskyldige större lindring, än vad fallet skulle bliva om han beskattades i allenast den ena staten för all inkomst och all förmögenhet. Ifråga om de progressiva skatterna skulle dock, om icke särskilda bestämmelser meddelades, så ofta bliva fallet vid uppdelning av inkomst och förmögenhet mellan två stater, som båda hava progressiv beskattning. Progressionen skulle då i regel icke bliva så stor i någondera staten som den skulle hava blivit om all inkomst och förmögenhet beskattats i den av staterna, där progressionen är starkast; skatten å en inkomst om 100 000 kronor i sistnämnda stat måste ju som regel bliva större än summan av skatterna å en inkomst av t. ex. 50 000 kronor i vardera staten.[2]

I våra svenska skattelagar har meddelats en särskild bestäm-

[1] Kungörelsen rörande schweiziska avtalet har i stället locutionen »oskift dödsbo efter fysisk person, som vid frånfället var bosatt eller stadigvarande vistades i Schweiz».

[2] Jfr ROSENDORFF, sid. 388, VAN THEMAAT, sid. 109, WENGLER, sid. 132.

melse rörande dylika fall. Densamma återfinnes numera i 20 § 2 mom. F.S.I. och F.S.F. och avser de fall, då dubbelbeskattningsavtal ingås eller Konungen förordnar att viss inkomst eller förmögenhet skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket. I dylika fall må Konungen förklara, att statlig inkomstskatt (förmögenhetsskatt) skall av skattskyldig utgöras till högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda, dock att skatten ej må komma att uppgå till större andel, procentuellt beräknad, av den på grundval av överenskommelsen eller förordnandet fastställda beskattningsbara inkomsten (förmögenheten) än skatten skulle utgjort av den beskattningsbara inkomst (förmögenhet), som skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till överenskommelsen eller förordnandet. — Nu berörda bemyndigande kan dock tydligtvis icke av Konungen utnyttjas, med mindre det ifrågakommande avtalet innehåller uttryckligt förbehåll därom.

I syfte att förebygga omförmälda lindring av den progressiva beskattningen har även i samtliga fullständiga svenska dubbelbeskattningsavtal, med undantag för avtalet med Island, meddelats särskilda föreskrifter. Dessa föreskrifter innebära i allmänhet, att den stat, i vilken den skattskyldige är *bosatt,* är oförhindrad att vid bestämmande av skatten taga hänsyn även till den inkomst eller förmögenhet, som i beskattningshänseende är uteslutande förbehållen den andra staten. Denna rätt att vid skatteprocentens bestämmande taga hänsyn till all inkomst och förmögenhet, tillkommer alltså allenast bosättningsstaten; om båda staterna förfara på samma sätt, skulle ju i regel inträda en högre skattebelastning än om vederbörande endast beskattats i en av staterna. Man kan uttrycka saken så, att den stat, där vederbörande icke är bosatt, får tillämpa sin progressionsskala från botten å där skattepliktig inkomst och förmögenhet, medan bosättningsstaten äger uttaga skatt efter sin progressionsskala med början å den punkt däri, vartill den utomlands skattepliktiga inkomsten och förmögenheten når. Inkomsten och förmögenheten i bosättningsstaten får alltså läggas »i toppen» vid skatteskalornas användande. Det bör dock anmärkas, att det schweiziska avtalet, slutprot. till art. 2—8, icke har begränsat rätten ifråga att gälla allenast bosättningslandet, utan med detta avtals formulering är teoretiskt tänkbart att båda staterna beräkna skatteprocenten med ledning av

hela inkomsten och förmögenheten. Så har emellertid icke Sverige förfarit i tillämpningskungörelsen, enligt vilken den högre skatteprocenten endast får tillämpas å här i riket bosatta personer. Det brittiska avtalet, art. XIX p. 6, innebär en rätt för Sverige, men icke för Storbritannien, att förfara på förut angivet sätt beträffande därstädes bosatta personer. Någon motsvarande föreskrift har icke erfordrats beträffande Storbritannien, enär dess credit-of-tax system automatiskt medför att progressionen beräknas å sammanlagda inkomsten; jämför kap. 14 nedan. Enligt finska avtalet, prot. p. 18, äger Finland tillämpa den högre skatteprocenten även å finska medborgare, som icke äro bosatta i Finland; det erinras om att vid tiden för avtalets ingående — men icke numera — beskattades finska medborgare, oberoende av var de voro bosatta, enligt finsk lag för all sin inkomst och förmögenhet.

I övrigt må beträffande de olika avtalens innehåll i förevarande del följande anmärkas.

Det tyska avtalet, slutprot. p. 19, innehåller utförliga anvisningar om huru den ovan angivna regeln skall tillämpas. Två olika metoder, mellan vilka valfrihet råder, äro härvidlag anvisade:

a) Enligt den inländska lagstiftningen taxeras självständigt *dels* den skattskyldiges hela inkomst och förmögenhet, oberoende av vilken stat som äger beskatta densamma, och *dels* den »utländska» inkomsten och förmögenheten, d. v. s. den inkomst och förmögenhet, beträffande vilken beskattningsrätten tillkommer den andra staten. Från förstnämnda skattbelopp avdrages sedan den å den utländska inkomsten och förmögenheten belöpande skatten.

b) En högre skattesats användes än den, som motsvarar den inkomst och förmögenhet, som enligt avtalet skall beskattas i den stat, där den skattskyldige är bosatt. I detta fall får skatten dock icke överstiga den procent av inkomsten och förmögenheten, som skulle erhållas, om även den inkomst och förmögenhet, som enligt avtalet beskattas i den andra staten, skulle tagas till beskattning i den stat, där den skattskyldige är bosatt.

Enligt avtalen med Finland (art. 10), Danmark (art. 9), Norge (art. 9), Frankrike (art. 13), Ungern (art. 13), Schweiz (slutprot. till art. 2—8) och Storbritannien (art. XIX p. 6) anvisas emellertid endast den ovan under b) angivna metoden, därvid formule-

ringen i allmänhet blir följande: Den stat, i vilken den skattskyldige anses vara bosatt, må vid bestämmande av skatten använda den skattesats, som skulle hava tillämpats, om även inkomst och förmögenhet, som enligt föreskrifterna i detta avtal äro i beskattningshänseende förbehållna den andra staten, tagits till beskattning i förstnämnda stat. Avtalet med Storbritannien har begränsat regeln ifråga att endast avse skatt å inkomst, vilket ju beror på att detta avtal icke gäller beträffande förmögenhetsskatt.

Avtalet med Nederländerna (slutprot. p. X) anvisar även sistnämnda metod för Sveriges vidkommande, medan den under a) angivna metoden skall användas ifråga om skattskyldiga, som hava sitt skatterättsliga hemvist i Nederländerna.

Det amerikanska avtalet innebär, såsom förut påpekats, att Förenta Staterna beskattar all inkomst, som tillfaller där skattskyldiga personer, men medgiver avdrag å skatten i Förenta Staterna för den skatt, som påförts i Sverige; se nedan kap. 14. Med denna metod erfordras icke någon särskild regel för tillvaratagande av progressiviteten i beskattningen. Såvitt angår Sverige har däremot en speciell bestämmelse i sådant syfte meddelats i art. XIV, (b) (1): Oavsett vad som eljest stadgas i detta avtal äger Sverige att vid fastställande av progressiv skatt å inkomst och förmögenhet, såvitt angår där boende fysiska personer eller där hemmahörande juridiska personer, i det belopp på vilket sådan skatt påföres, inräkna inkomst eller förmögenhet av alla slag, för vilken skattskyldighet föreligger enligt svensk skattelagstiftning. Emellertid skall Sverige från den på dylikt sätt uträknade skatten avdraga så stor andel som skattebetalarens i Sverige icke skattepliktiga inkomst eller förmögenhet utgör i förhållande till hans hela inkomst eller förmögenhet.

I tillämpningskungörelserna har Sverige genomgående valt en och samma metod i nu förevarande avseende. Det är härvidlag givetvis endast fråga om statsskatterna, eftersom kommunalskatten är proportionell. Det är vidare endast fråga om i Sverige bosatta personer; i den mån detta icke direkt utsäges i tillämpningskungörelserna, framgår det därav, att dessa i förevarande del hänvisa allenast till de bestämmelser, som gälla för i Sverige bosatta personer. Såsom i Sverige bosatta personer behandlas dock även svensk diplomatisk och konsulär personal i vederbörande främmande stat jämte vissa familjemedlemmar samt svensk betjäning

vid beskickningen eller konsulatet, ehuru uttryckligt förbehåll härom endast finnes i ett par avtal (finska avtalet, prot. p. 18, danska avtalet, prot. p. 15, och ungerska avtalet, prot. p. 13). Slutligen gälla bestämmelserna ifråga endast fysiska personer, oskift dödsbo, som är att anse som svensk juridisk person, och svensk familjestiftelse, enär endast dessa i Sverige bosatta personer äro underkastade de statliga progressiva skatterna.

Beräkningsregeln innebär nu, i direkt anslutning till ovan åberopade bestämmelser i skattelagarna, att om vederbörande på grund av avtalets bestämmelser, sådana desamma återgivits i tillämpningskungörelsen, taxeras till statlig inkomstskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda skall skatten utgöras med den andel, procentuellt räknat, av den med hänsyn till föreskrifterna i tillämpningskungörelsen fastställda beskattningsbara inkomsten, som samma skatt skulle hava utgjort av den beskattningsbara inkomst, vilken skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring i skattskyldigheten. Vad sålunda stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till statlig förmögenhetsskatt.[1]

Dessa icke alltför lättlästa föreskrifter innebära i sak följande.[2] Först uträknas den statliga inkomstskatt, som belöper å all den skattskyldiges inkomst; eftersom vederbörande är bosatt i Sverige skulle han ju, om dubbelbeskattningsavtal icke funnits, varit skyldig skatta härstädes för all sin inkomst. Därefter fastställes, huru stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomsten; denna procentsats kan ju icke erhållas direkt ur skattetabellerna, eftersom procentsatsen är olika för olika inkomstskikt. Med den sålunda erhållna procentsatsen uttages därefter skatt å den inkomst, som enligt kungörelsen får beskattas i Sverige. — I den praktiska tillämpningen förfar man dock något annorlunda, vilket närmast kan belysas genom ett exempel. En person uppbär inkomst med 20 000 kronor. Härav utgöra 8 000 kronor sådan inkomst, som enligt en viss tillämpningskungörelse är fritagen från skatt i Sverige. Man räknar då

[1] Regeln ifråga har återgivits med ledning av innehållet i tillämpningskungörelsen ang. norska avtalet, 9 §. De äldre kungörelserna innehålla föråldrade bestämmelser, enär de icke ändrats i samband med 1947 års omläggning av statsbeskattningen. — Kungörelsen rörande brittiska avtalet berör givetvis ej förmögenhetsskatten.

[2] Nedan angivna omskrivning av bestämmelsen ifråga återfinnes i huvudsak i anvisningarna till art. XIX i det brittiska avtalet.

ut skatten å 20 000 kronor, som bliver t. ex. 5 000 kronor. Därefter erhålles skatten å de 12 000 kronor, som äro skattepliktiga i Sverige, enligt ekvationen $X = \frac{12\,000}{20\,000} \cdot 5\,000$.

På motsvarande sätt förfares vid beräknande av statlig förmögenhetsskatt.

Det är tydligt, att nu berörda regel leder till en lindrigare beskattning i Sverige än som avtalens avfattning möjliggör, och därmed även till en lindrigare beskattning än om den skattskyldige här i landet beskattats så som om hans här uppburna inkomst eller här havda förmögenhet legat »i toppen» av den utländska. Den nyss angivna regeln resulterar ju i en lägre skattesats, enär även de relativt låga procentsatserna i skatteskalornas nedersta del blivit medräknade. Detta är emellertid en given följd av att skattesatsen, trots avtalen, icke får bestämmas högre än som följer av 20 § F.S.I. och F.S.F.

Jämlikt särskild föreskrift i tillämpningskungörelserna åligger det vederbörande beskattningsnämnd att uträkna den statliga inkomstskattens grundbelopp och förmögenhetsskatten samt att i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen.

Det erinras vidare om den särskilda tillämpningskungörelsen rörande avtalet med Norge den 14 juni 1937 angående Luossavaara—Kiirunavaara Aktiebolags inkomster, vilken kungörelse alltjämt är gällande. Enligt denna kungörelse gäller — därest den föråldrade formuleringen justeras med hänsyn till sedermera skedda ändringar av svensk skattelagstiftning — att bolaget skall utgöra statlig inkomstskatt med den andel, procentuellt räknat, av det vid tillämpning utav avtalet fastställda beskattningsbara beloppet, som skatten skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, därest avtalet ej tillämpats; regeln är alltså densamma, som återfinnes i ovan berörda fullständiga avtal.

# Kap. 14. Det tekniska förfarandet i och för undvikande av dubbelbeskattning enligt de anglosachsiska avtalen.

Frågan om dubbelbeskattningens undvikande löses ju i de kontinentala avtalen så att säga i artikel efter artikel. Då en artikel i avtalet föreskrivit, huru beskattningsrätten skall fördelas mellan de avtalsslutande staterna, är därmed också frågan avgjord; vardera staten har sedan att, i enlighet med sin interna lagstiftning, beskatta den inkomst och den förmögenhet, vartill icke beskattningsrätten förbehållits den andra staten.

Avtalet med Island har, såsom förut framhållits, en annan karaktär. Detta avtal innehåller ju egentligen blott en fullmakt för de högsta finansmyndigheterna i Sverige och Island att i förekommande fall upptaga förhandlingar för slutande av överenskommelser till undanröjande av dubbelbeskattning. Vidare angivas vissa vägledande huvudregler för dylika överenskommelser.

De anglosachsiska avtalen återigen äro konstruerade på annat sätt än de kontinentala. Sverige har visserligen även i dessa avtal vidhållit principen om uppdelning av beskattningsrätten för Sveriges del. Å andra sidan hava emellertid Förenta Staterna helt samt Storbritannien delvis tillämpat metoden att beskatta även sådan inkomst (om förmögenhetsbeskattning är här icke tal), vartill beskattningsrätten enligt avtalet tillkommer Sverige, men att därefter å den påförda skatten medgiva avdrag för den skatt, som enligt avtalet påförts i Sverige; så sker i Storbritannien beträffande där bosatta personer och i Förenta Staterna ifråga om dels där bosatta personer och dels amerikanska medborgare, likgiltigt var de äro bosatta.

## § 1. Avtalet med Amerikas Förenta Stater.

Reglerna i det amerikanska avtalet angående avdragsrätt för svenska skatter äro i huvudsak desamma, som återfinnas i I.R.C. Sec. 131; slutprot. till amerikanska avtalet, p. 6, uttalar även, att vid tillämpning utav avtalet skola de förmåner medgivas, som

inbegripas i Sec. 131 av Förenta Staternas »inkomstskattelag» av 1938[1] beträffande avdrag för utländska skatter.

I.R.C., Sec. 131, medgiver en allmän rätt att från den i Förenta Staterna påförda skatten avdraga utländska skatter så vitt fråga är om amerikanska medborgare och amerikanska juridiska personer; avdragsrätten gäller dock endast utländska skatter å *inkomst,* icke utländska förmögenhetsskatter. För i Förenta Staterna bosatta personer, som icke äro amerikanska medborgare, medgives avdrag för skatter, erlagda till någon amerikansk besittning, men icke för utländska skatter; dock får avdrag ske även för sådana skatter, därest den stat, vari personen är medborgare, medgiver där bosatta amerikanska medborgare avdrag för skatter, erlagda till annan stat. Nu berörda avdragsrätt för utländska skatter är emellertid underkastad två begränsningar:

a) Avdraget ifråga får aldrig uppgå till större del av den amerikanska skatten, än som vederbörandes nettoinkomst från den främmande staten utgör av hela hans nettoinkomst. — *Exempel:* En amerikansk medborgare uppbär en nettoinkomst i Förenta Staterna om 50 000 dollars och en nettoinkomst från Storbritannien om 25 000 dollars. Den amerikanska skatten å inkomsten, 75 000 dollars, utgör 44 366 dollars. Den brittiska skatten å inkomsten från Storbritannien, 25 000 dollars, utgör 15 200 dollars. Den del av den brittiska skatten, som får avdragas vid taxeringen i Förenta Staterna, blir $\frac{25\,000}{75\,000} \cdot 44\,366 = 14\,788{,}67$ dollars.

b) Avdraget ifråga får aldrig uppgå till större del av den amerikanska skatten än som vederbörandes nettoinkomst från utlandet utgör av hela hans nettoinkomst. Denna begränsningsregel får självständig betydelse endast om den skattskyldige har inkomstkällor i flera utländska stater. — *Exempel:* En amerikansk medborgare uppbär nettoinkomst från Storbritannien med 10 000 dollars, varå den brittiska skatten är 5 000 dollars, men har gjort förluster om 5 000 dollars i affärer med Canada; hans nettoinkomst från Förenta Staterna är 28 000 dollars. Den amerikanska skatten å hela inkomsten är 13 200 dollars. Den del av den

[1] Hänvisningen avser enligt den engelska texten *icke* någon »inkomstskattelag» av år 1938 utan den ändring av Sec. 131 i sagda lag som skedde genom 1938 års Revenue Act. Den nu gällande I.R.C. är av år 1939, men innehåller i Sec. 131 motsvarande bestämmelser till de ovan åsyftade.

brittiska inkomstskatten, som får avdragas vid taxeringen i Förenta Staterna, blir då $\frac{5\,000}{33\,000} \cdot 13\,200 = 2\,000$ dollars (*icke* $\frac{10\,000}{33\,000} \cdot 13\,200$, som fallet skulle bliva enligt regeln under a)).[1]

Ett amerikanskt bolag, som äger aktiemajoriteten i ett utländskt dotterbolag, får även avdraga skatter, som dotterbolaget erlägger utomlands. Avdrag får ske med så stor del av de utländska skatterna, som motsvarar förhållandet mellan den av moderbolaget uppburna utdelningen, å ena, samt dotterbolagets vinst efter avdrag för de utländska skatterna, å andra sidan. Dock får avdraget aldrig uppgå till större del av den amerikanska skatten å moderbolagets hela nettoinkomst än som motsvarar förhållandet mellan den av moderbolaget uppburna utdelningen samt dotterbolagets hela nettoinkomst.

Om det utländska bolaget äger alla röstberättigade aktier i ett annat utländskt bolag (med undantag för preferensaktier), äger det amerikanska moderbolaget även avdraga skatt, som det andra utländska bolaget erlagt i utlandet, därest nämligen moderbolaget uppbär utdelning från dotterbolaget och detta i sin tur uppbär utdelning från det andra utländska bolaget.

Även sist berörda båda bestämmelser skola enligt amerikanska avtalet, slutprot. p. 6, äga tillämpning ifråga om de svenska skatter, som avtalet gäller. I övrigt innebär avtalet, art. XIV, att dubbelbeskattning skall undvikas, såvitt fråga är om Förenta Staterna, på följande sätt: Oavsett vad som eljest stadgas i avtalet äger Förenta Staterna att vid fastställande av inkomstskatt och surtax[2] för amerikanska medborgare eller i Förenta Staterna bosatta fysiska personer eller där »hemmahörande» juridiska personer (d. v. s. alla sådana fysiska och juridiska personer, som äro obegränsat skattskyldiga i Förenta Staterna) i det belopp, på vilket skatten påföres, inräkna enligt amerikansk skattelagstiftning skattepliktig inkomst av alla slag, som om avtalet icke hade gällt. Emellertid skola Förenta Staterna från sålunda beräknad amerikansk inkomstskatt avdraga beloppet av den svenska statliga inkomstskatten och kommunala inkomstskatten eller andra liknande skatter; däremot får avdrag icke ske för den svenska förmögen-

[1] Jfr STANLEY, sid. 250.

[2] Avtalet omnämner även excess profits tax, vilken emellertid numera är upphävd.

hetsskatten.[1] Härutöver är en gräns fixerad för skatteavdragets storlek. Detta får högst utgöra så stor del av den amerikanska skatten,[2] som den skattskyldiges i Sverige skattepliktiga inkomst utgör i förhållande till hela hans nettoinkomst. Denna begränsning är sålunda densamma, som eljest gäller enligt a) ovan. Däremot blir enligt avtalet den under b) angivna begränsningen *icke* tillämplig.

Avdrag får emellertid enligt prot. p. 6 icke ske å den surtax, som påföres amerikanska personal holding companies — varmed förstås bolag, som hava vissa inkomster av framför allt kapital — under förutsättning att mer än 50 % av aktievärdet äges av högst fem personer.[3] Av hänvisningen i prot. till Sec. 131 I.R.C. framgår vidare, att avdrag icke får ske å den surtax., som utgår å »corporations improperly accumulating surplus»; i Sec. 131 är nämligen denna surtax undantagen. Avdrag får ej heller ske för sådan skatt, som uttagits såsom källskatt (genom avdrag vid utbetalningen) å utdelning eller ränta; såvitt angår kupongskatt å aktier sker dock avdrag i Förenta Staterna, då fråga är om därstädes bosatta svenska medborgare, med hela den i Sverige erlagda skatten enligt art. XIV, b), 2) (jämför kap. 10, § 2, ovan).

Det erinras slutligen om att de svenska bevillningsavgifterna för vissa offentliga föreställningar skola anses såsom skatter å inkomst vid tillämpning av art. XIV, d. v. s. avdrag medgives i Förenta Staterna även för dessa bevillningsavgifter (jämför kap. 7 ovan).

Reglerna i art. XIV a) gälla, såsom ovan anförts, bl. a. ifråga om i Förenta Staterna »hemmahörande» juridiska personer. Detta återgivande av den engelska texten är föga lyckligt, enär detsamma kan föranleda läsaren att tro att därmed åsyftas allenast amerikanska juridiska personer i den mening, som angives i prot. p. 1 d). Visserligen avses även dessa i art. XIV, men denna artikels räckvidd är större. Då den engelska texten talar om

[1] Enligt avtalstexten skulle avdrag få ske för svensk »statlig inkomst- och förmögenhetsskatt» men icke för »särskild skatt å förmögenhet till staten». Efter omläggningen av det svenska skattesystemet måste emellertid innebörden härav bliva den ovan sagda; jfr vad ovan anförts om avdragsrätten enligt I.R.C., Sec. 131.

[2] Avtalstexten har uttrycket »inkomstskatten» men härunder inbegripes i detta fall även surtax; detta framgår bl. a. av prot. p. 6 med däri given hänvisning till I.R.C.

[3] Enligt avtalet får avdrag ej heller ske å excess profits tax, vilken skatt dock numera är avskaffad.

»residents» åsyftas därmed både fysiska och juridiska personer. Ett svenskt aktiebolag kan vara »resident» i Förenta Staterna (resident foreign corporation, I.R.C. Sec. 231 b); så är förhållandet, så snart det svenska aktiebolaget bedriver rörelse å Förenta Staternas område. När så är fallet, äger Förenta Staterna att, oberoende av avtalet i övrigt, beskatta det svenska aktiebolaget för all dess inkomst från inkomstkällor i Förenta Staterna, t. ex. för därifrån uppburen royalty,[1] men skall medgiva avdrag å den amerikanska skatten för den i Sverige påförda skatten å samma inkomst.

Nu berörda regler leda tydligen därtill, att amerikanska medborgare och i Förenta Staterna bosatta personer samt i Förenta Staterna »hemmahörande» juridiska personer, vilka uppbära inkomst från Sverige, praktiskt taget bliva befriade från dubbelbeskattning å denna inkomst.

Ifråga om i Sverige bosatta personer, vilka uppbära inkomst från Förenta Staterna, gestalta sig förhållandena olika i olika fall.

1) Amerikanska medborgare, bosatta i Sverige. I princip gäller ju här, såsom nyss framhållits, att Förenta Staterna beskatta amerikanska medborgare för all deras inkomst, varhelst de befinna sig. Följaktligen komma dessa amerikanska medborgare att påföras skatt i Förenta Staterna även för i Sverige förvärvad inkomst men att sedan få avdrag för den svenska skatten. Ett undantag från denna regel kan dock inträda enligt I.R.C. Sec. 116. Om en amerikansk medborgare varit bosatt i annat land under hela beskattningsåret befrias han från skatt i Förenta Staterna för inkomst av arbete, därest inkomsten härflutit från inkomstkällor utom Förenta Staterna. Den i Sverige bosatte amerikanske medborgaren, som varit bosatt härstädes (eller i annan stat, dock ej i Förenta Staterna) under hela beskattningsåret, blir alltså *icke* beskattad i Förenta Staterna för inkomst av arbete, därest inkomsten förvärvats från annan stat än Förenta Staterna. För all annan inkomst beskattas han dock fortfarande i Förenta Staterna.[2]

2) I Sverige bosatta personer, som icke äro amerikanska medborgare eller som äro svenska juridiska personer. För dylika per-

[1] Jfr Treasury Decision 4975; Regulations 111, sid. 1172.
[2] Jfr STANLEY, sid. 211.

soner inträder full befrielse från skatt i Förenta Staterna för därifrån härflytande eller där uppburen inkomst i följande fall, nämligen då fråga är om

a) Inkomst av rörelse för ett svenskt företag, som icke har fast driftställe i Förenta Staterna.

b) Inkomst av sjöfart eller luftfart, bedriven med fartyg eller luftfartyg, som äro registrerade i Sverige.

c) Royalty och andra belopp, som uppbäras såsom ersättning för rätten att utnyttja immateriella rättigheter.

d) Realisationsvinst å lös egendom under förutsättning att vederbörande icke haft fast driftställe i Förenta Staterna.

e) Lön, arvode eller annan liknande ersättning eller pension, som från svensk statlig eller kommunal myndighet utbetalas medan vederbörande vistas i Förenta Staterna.

f) Enskild pension eller livränta, som från Förenta Staterna utbetalas till icke amerikanska medborgare.

g) Ersättning för personligt arbete, utövning av fria yrken inbegripen, som utförts i Förenta Staterna under de förutsättningar, som angivas i art. XI i avtalet.

h) Periodiskt understöd till studerande eller affärspraktikanter, som vistas i Förenta Staterna allenast för studieändamål eller för att förvärva affärserfarenhet, förutsatt att understödet varit avsett till bestridande av uppehälle eller studier.

Viss dubbelbeskattning inträder däremot ifråga om utdelning å aktier och andelar i ekonomiska föreningar.

Full dubbelbeskattning inträder ifråga om räntor, som uppbäras från Förenta Staterna, enär avtalet icke reglerat beskattningen av räntor, därest denna beskattning — såsom i Förenta Staterna är fallet — sker genom skatteavdrag vid källan. Vidare inträder full dubbelbeskattning beträffande sådan från Förenta Staterna härflytande inkomst, som ej är omnämnd i avtalet, t. ex. periodiskt understöd till frånskild make m. m.

I övriga fall — bland vilka det viktigaste är det, då rörelse bedrives från fasta driftställen både i Sverige och Förenta Staterna — sker automatiskt en uppdelning av beskattningsrätten, efter som Förenta Staterna endast beskatta den därifrån härflytande inkomsten, medan Sverige icke beskattar denna inkomst.

## § 2. Avtalet med Storbritannien.

Såsom förut påpekats, följer avtalet med Storbritannien endast delvis det amerikanska systemet för undvikande av dubbelbeskattning. Man kan beträffande detta avtal skilja mellan inkomster, där beskattningsrätten uppdelats mellan Sverige och Storbritannien, samt inkomster, där Storbritannien tillämpar systemet med avdragsrätt för i Sverige påförd skatt.

Ingendera staten beskattar följande slag av inkomster, som härröra från inkomstkällor inom dess område (under förutsättning dock, att inkomsttagaren icke är att anse såsom bosatt i båda staterna):

a) Inkomst av rörelse, som bedrives i den ena staten annorledes än från fast driftställe av ett företag i den andra staten.

b) Inkomst av luftfart eller sjöfart, som bedrives i den ena staten av en person, bosatt i den andra staten.

c) Räntor, som uppbäras från den ena staten av en i den andra staten bosatt person; dock beskattas räntorna, om vederbörande bedriver rörelse i den förstnämnda staten från fast driftställe.

d) Royalty för nyttjande av immateriella rättigheter, som uppbäres från den ena staten av en i den andra staten bosatt person; dock gäller här samma undantag som under c).

e) Realisationsvinst, som uppbäres från den ena staten av en i den andra staten bosatt person; även här gäller dock samma undantag som under c).

f) Inkomst av arbete (fritt yrke inbegripet) under de villkor, som angivas i art. XIV.

g) Privatpensioner.

h) Understöd till studenter eller affärs- eller hantverkspraktikanter för bestridande av deras uppehälle, undervisning eller utbildning under i art. XVII angivna förutsättningar.

Härjämte gäller att

i) Löner och pensioner, som den ena staten utbetalar till en fysisk person i den andra staten som ersättning för arbete i samma stats tjänst, skola vara undantagna från beskattning i den andra staten, dock med iakttagande av vad i art. XIII sägs.

j) Ersättning till en professor eller lärare från den ena staten

för undervisning vid undervisningsanstalt för högre utbildning i den andra staten under tillfällig vistelse därstädes, ej överstigande två år, beskattas icke i sistnämnda stat.

Däremot tillämpar Storbritannien systemet med avdrag för i Sverige erlagd skatt så vitt fråga är om vissa andra inkomster. Enligt avtalet, art. XIX, tillämpas härvid bestämmelserna i den särskilda brittiska lagen angående kvittning mot brittisk skatt av skatter, som skola betalas i en annan stat. Av dessa synnerligen invecklade bestämmelser torde här endast behöva anföras följande. Rätten till avdrag för utländsk skatt tillkommer endast den, som under beskattningsåret var bosatt i Storbritannien. Avdraget får dock icke överstiga beloppet av den brittiska inkomstskatt, som belöper å ifrågavarande utländska inkomst. Om personen ifråga erlägger sur-tax, får avdrag även ske å den del av påförd sur-tax, som svarar mot inkomsten från utlandet. Hela avdraget får dock aldrig överstiga det sammanlagda belopp, som vederbörande erlägger i income tax å hela sin inkomst.[1]

I enlighet med det sagda förfar nu Storbritannien vid beskattningen av i Storbritannien bosatta personer, vilka hava inkomst av fast egendom (även royalty) eller av rörelse från fast driftställe i Sverige eller som från Sverige uppbära utdelning. De beskattas i Storbritannien för hela sin inkomst samt erhålla avdrag å den sålunda påförda skatten för den skatt, som erlägges i Sverige. Beträffande avdragets storlek, då fråga är om utdelning, givas särskilda regler; se härom kap. 10 § 2 ovan.

Ifråga om inkomst av rörelse från fast driftställe i Storbritannien har däremot Sverige fortfarande tillämpat principen att helt undantaga sådan inkomst från beskattning. Beträffande utdelning från brittiska bolag gäller, att denna är fritagen från brittisk sur-tax samt att den svenska skatten därå nedsättes eller bortfaller enligt de regler, som angivits under kap. 10, § 2, ovan.

Vad angår inkomst av olika slag, som ej särskilt angives i avtalet, t. ex. vissa slag av periodiskt understöd, tillämpas även art. XIX. Detta innebär för Storbritanniens vidkommande, att inkomsten beskattas därstädes ifråga om där bosatta personer, som uppbära dylik inkomst från Sverige (med avdrag för i Sverige påförd skatt, om sådan skulle förekomma). Går inkomsten

[1] Jfr Koch, sid. 111, Simon, 3, sid. 375.

från Storbritannien till Sverige, är densamma undantagen från beskattning i Sverige, därest densamma enligt brittisk lag samt enligt avtalet är underkastad beskattning i Storbritannien. Där så icke är fallet, t. ex. beträffande realisationsvinst enligt huvudregeln i art. XII, äger Sverige beskatta inkomsten.

Art. XIX är även tillämplig i fall av dubbel bosättning, d. v. s. då en person anses bosatt i Sverige enligt den svenska lagstiftningens bestämmelser men anses bosatt i Storbritannien enligt brittisk lagstiftning. Storbritannien beskattar då vederbörandes hela inkomst, även all från Sverige härflytande inkomst, ty bestämmelserna om uppdelning av inkomstkällorna i vissa fall äro enligt art. II 1) f) endast tillämpliga, då dubbel bosättning icke föreligger. Sverige återigen beskattar inkomsten härifrån men *icke* den inkomst, som härflyter från inkomstkällor i Storbritannien och som enligt avtalet och enligt brittisk lagstiftning beskattas därstädes, art XIX, p. 2. Å i Storbritannien påförd skatt medgives sedan avdrag för den skatt, som erlägges i Sverige. — En specialregel är meddelad i art. XIX p. 3 för fall av dubbel bosättning, då vederbörande uppbär inkomst från inkomstkällor, belägna utanför både Sverige och Storbritannien. Inkomsten ifråga får då beskattas både i Sverige och i Storbritannien (med iakttagande givetvis av de avtal, som må förefinnas mellan endera av de avtalsslutande staterna samt den stat eller de stater, varifrån inkomsten uppbäres). Svensk skatt må emellertid icke uttagas på större del av ifrågavarande inkomst än som motsvarar den kvotdel, som personens inkomst från inkomstkällor i Sverige utgör av hans sammanlagda inkomst från inkomstkällor i Sverige och från inkomstkällor i Storbritannien. Skatten i Storbritannien skall nedsättas genom avdrag för den svenska skatt, som belöper å angivna del av inkomsten. — *Exempel:* En person, som anses bosatt både i Sverige och i Storbritannien, uppbär 20 000 kronor från inkomstkällor i Sverige, 80 000 kronor från inkomstkällor i Storbritannien och 90 000 kronor från inkomstkällor i en tredje stat, med vilken varken Sverige eller Storbritannien har ingått dubbelbeskattningsavtal. Sverige beskattar då de 20 000 kronor, som uppburits från Sverige, samt $\frac{20\,000}{100\,000} \cdot 90\,000$ av inkomsten från den tredje staten d. v. s. 18 000 kronor av denna inkomst. Storbritannien beskattar vederbörandes hela inkomst, d. v. s. 190 000

kronor, men medgiver avdrag å den brittiska skatten för den skatt, som påförts i Sverige, d. v. s. för den svenska skatten å 38 000 (20 000 + 18 000) kronor.

## Kap. 15. De formella tillämpningsföreskrifterna.

### § 1. Rättsmedlen.

De ingångna dubbelbeskattningsavtalen få i Sverige i allmänhet icke direkt tillämpas av beskattningsnämnder och beskattningsdomstolar. I stället utfärdas här i landet i regel en särskild tillämpningskungörelse rörande varje fullständigt dubbelbeskattningsavtal, angivande den omfattning och det sätt, varå avtalet skall tillämpas av sagda nämnder och domstolar.[1] Ifråga om avtalet med Island är dock förhållandet ett annat, efter som detta avtal aldrig skall tillämpas av de vanliga beskattningsmyndigheterna.

Nu berörda tillämpningskungörelser utfärdas av Kungl. Maj:t med stöd av 72 § 3 mom. K.L. och därmed likalydande stadganden i F.S.I. och F.S.F., vari angives, att Konungen äger meddela de närmare föreskrifter, som må finnas erforderliga för tillämpning bl. a. av överenskommelse med annan stats regering till förekommande av eller lindring i dubbelbeskattning. Författningarna ifråga äro av ovillkorligen bindande verkan för beskattningsnämnder och skattedomstolar samt skola följaktligen av dem tillämpas utan att yrkande därom framställes av den skattskyldige; i kungörelsernas ingress föreskrives ju, att däri lämnade föreskrifter »skola lända till efterrättelse». Icke desto mindre har man i ett par fall inryckt en särskild bestämmelse härom i själva kungörelsetexten. Sålunda stadgas i tillämpningskungörelsen till norska avtalet, 12 §, att »fråga om befrielse från skattskyldighet enligt denna kungörelse avgöres av beskattningsmyndigheterna i samband med taxeringens verkställande». Denna särskilda föreskrift förefaller på förut anförda skäl omotiverad och är därjämte vilseledande. Då föreskriften icke förefinnes i tidigare tillämpningskungörelser, kan därav framkallas den felak-

[1] Jfr Avd. 1 kap. 6 ovan.

tiga uppfattningen att dessa tidigare tillämpningskungörelser icke skulle tillämpas av beskattningsmyndigheterna. Då det vidare uttalas, att frågan om befrielse från skattskyldighet »avgöres» av beskattningsmyndigheterna »i samband med taxeringens verkställande» kan därav synas framgå, att avgörandet helt är anförtrott beskattningsnämnderna samt att besvärsrätt till kammarrätten och regeringsrätten icke skulle förefinnas i detta fall; det är ju beskattningsnämnderna, som enligt 1 § T.F. verkställa taxeringen. Ej heller en sådan tolkning kan dock vara riktig, bl. a. å det skäl att Kungl. Maj:t icke ensidigt kan upphäva den eljest stadgade allmänna besvärsrätten. — I kungörelsen rörande det schweiziska avtalet, 11 §, återfinnes även en motsvarande föreskrift. Här stadgas dock icke, att frågan om skattebefrielse »avgöres» av beskattningsmyndigheterna i samband med taxeringen, utan allenast att frågan »prövas» av dessa myndigheter. Någon tvekan om förhandenvaron av rätt till besvär över beskattningsnämndernas beslut kan i detta fall icke uppkomma. — I anvisningarna till det brittiska avtalet uttalas allenast att »bestämmelserna i avtalet skola tillämpas av beskattningsmyndigheterna, dock med iakttagande av innehållet i dessa anvisningar».

Ehuru beskattningsnämnderna äro skyldiga att av egen drift tillämpa kungörelsen ifråga ligger det dock i den skattskyldiges eget intresse att alltid, då ett dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas, uttryckligen framställa yrkande härom samt ingående utveckla sin talan; å åtskilliga håll torde nämligen förhållandet vara att framför allt taxeringsnämnderna icke i alltför hög grad äga kännedom om och än mindre behärska de besvärliga författningar, varom här är fråga.[1] Yrkande, varom nu är tal, bör givetvis framställas skriftligt till taxeringsnämnden samtidigt med att självdeklaration avgives. Gentemot taxeringsnämndens beslut föreligger sedvanlig besvärsrätt till prövningsnämnden samt därifrån till kammarrätten och regeringsrätten. Det är av synnerlig vikt, att den skattskyldige icke försummar att, då anledning föreligger, iakttaga nu berörda besvärsordning. Endast på detta sätt kan han nämligen få skattefrågan *rättsligen* prövad. Visserligen föreligger även en möjlighet att direkt i finansdepartementet begära åtgärd till undvikande av dubbelbeskattning; detta förfaringssätt har dock en helt annan karaktär än

[1] Jfr ROSENDORFF, sid. 391, SIEGRIST, sid. 212.

prövningen vid nämnder och domstolar och öppnar närmast en svag och oviss möjlighet till skälighetsprövning; se härom nedan under § 2, I.

Å andra sidan framgår av det senast sagda, att den skattskyldige — i motsats till beskattningsmyndigheterna — icke är bunden vid tillämpningskungörelsernas innehåll. Föreligger enligt avtalet en rätt till skattebefrielse, ehuru så icke framgår av tillämpningskungörelsen, måste den skattskyldige gent emot den egna staten äga rätt att påkalla denna skattebefrielse och detta helt oberoende av den rättsliga prövningen hos beskattningsmyndigheterna; även härvidlag hänvisas till § 2, I, nedan.

## § 2. Förhandlingsförfarandet.

De olika dubbelbeskattningsavtalen innehålla i regel — men ingalunda alltid — föreskrifter om att särskilda förhandlingar kunna upptagas mellan vederbörande myndigheter i de avtalsslutande staterna. Dessa förhandlingar kunna upptagas antingen på föranledande av en skattskyldig eller ock därförutan på initiativ av vederbörande myndighet i endera staten.

Betydelsen av dylika föreskrifter ligger däri, att man med stöd av desamma är frigjord från det eljest förhandenvarande, tidsödande och besvärliga förfarandet vid avtal mellan själva staterna. Vederbörande utrikesdepartement behöva icke inkopplas och någon särskild ratifikation genom statsöverhuvudena behöver icke förekomma samt följaktligen ej heller något utbyte av ratifikationshandlingar. Föreskrifterna om direkta förhandlingar mellan myndigheter i de olika staterna hava därför en icke ringa praktisk betydelse i det att de väsentligt underlätta och förkorta förhandlingarna ifråga. Tilläggas må, att den stora apparaten vid förhandlingar mellan staterna såsom sådana näppeligen skulle kunna sättas igång för varje uppdykande, mer eller mindre betydande ärende, som avser tolkning av ett dubbelbeskattningsavtal i ett speciellt fall. Genom den smidigare metoden med direkta förhandlingar mellan myndigheterna i de ifrågakommande staterna möjliggör man, bl. a. i den skattskyldiges intresse, att även ärenden, som internationellt sett äro av föga betydelse, kunna upptagas till förhandlingar.

För att möjliggöra, att överenskommelser på denna väg må kunna träffas, har riksdagen städse i samband med godkännande av de olika fullständiga dubbelbeskattningsavtalen meddelat Kungl. Maj:t ett särskilt bemyndigande. Detta bemyndigande innebär att Kungl. Maj:t, i den mån det för genomförande av avtalet erfordras, äger vidtaga ändringar i verkställda taxeringar, vare sig de avse statliga eller kommunala skatter. Överenskommelser av nu ifrågavarande slag kunna ej komma till stånd utan ömsesidiga eftergifter i beskattningshänseende och om dylikt bemyndigande icke gåves, nödgades därför Kungl. Maj:t till riksdagen hänskjuta även nu ifrågavarande överenskommelser rörande individuella fall, i varje händelse så vitt fråga vore om eftergivande av kommunalskatt.[1]

### I. Förhandlingar i anledning av framställning från skattskyldig.

Samtliga avtal, med undantag för avtalen med Nederländerna, Island och Storbritannien, innehålla uttrycklig föreskrift om rätt för skattskyldig att göra framställningar (»erinringar»), som under i avtalen angivna förutsättningar kunna (eller böra) föranleda särskilda förhandlingar.

Avtalet med Island utgör emellertid, såsom förut påpekats, allenast ett avtal om att »de högsta finansmyndigheterna» i de båda avtalsslutande staterna kunna förhandla och överenskomma i förekommande fall av dubbelbeskattning. Avtalets egentliga betydelse ligger alltså däri, att man genom avtalet förenklat det förhandlingsförfarande, som eljest måst i varje särskilt fall äga rum mellan staterna — låt vara, att man därutöver i avtalet angivit vissa vägledande huvudregler för blivande överenskommelser. Emellertid har i tillämpningskungörelsen föreskrivits, att om i förhållandet mellan Sverige och Island dubbelbeskattning uppkommer äger den skattskyldige att till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd för slutande av överenskommelse med Island till undanröjande på skäligt sätt av dubbelbeskattningen.

I övrigt har ifrågavarande bestämmelse i allmänhet avfattats sålunda i de olika avtalen: Visar skattskyldig, att av beskattningsmyndigheterna i de avtalsslutande staterna vidtagna åtgärder för

[1] Jfr *prop.* 1928: 249, sid. 34.

honom medfört dubbelbeskattning, må han häremot göra erinringar hos den stat, vars medborgare han är. Anses erinringarna grundade, kan denna stats högsta finansmyndighet träffa överenskommelse med den andra statens högsta finansmyndighet för att på skäligt sätt undvika dubbelbeskattning.

Denna avfattning återfinnes i tyska avtalet, art. 13, samt, med obetydliga språkliga avvikelser, i finska avtalet, art. 11, danska avtalet, art. 10, norska avtalet art. 10, och ungerska avtalet, art. 14. Även amerikanska avtalet, art. XX, är av motsvarande innehåll, ehuru med något avvikande föreskrifter om till vilken stat erinringar skola göras. Avtalet med Frankrike, art. 15, innehåller samma huvudprincip, ehuru med vissa tillägg, som beröras nedan, och enahanda är förhållandet med avtalet med Schweiz, art. 10.

Med avseende å nu berörda avtalsbestämmelser synes följande böra anmärkas.

1) Samtliga avtal förutsätta, på sätt av formuleringen klart framgår, att *verklig* dubbelbeskattning föreligger; det räcker således icke, att en beskattning skett i strid med avtalet. Det schweiziska avtalet kunde kanske giva anledning till tvekan i detta avseende, enär i art. 10 p. 1 endast talas om att beskattningsmyndigheterna i de båda staterna vidtagit åtgärder, som för den skattskyldige medföra »en beskattning, som strider mot detta avtals principer». Emellertid avslutas samma punkt med ett uttalande om att vederbörande myndighet bör söka åstadkomma en överenskommelse för att på skäligt vis undvika dubbelbeskattning. Även art. 10 p. 2 talar om »undvikande av dubbelbeskattning», och i slutprot. till art. 10 p. 2, däri en tidsfrist angives för erinringars framställande, räknas denna från utgången av det år, under vilket den skattskyldige erhållit kännedom om dubbelbeskattningen. Det torde därför kunna tagas för visst, att även enligt det schweiziska avtalet för bestämmelsernas tillämplighet kräves, att verklig dubbelbeskattning är för handen.[1]

I de svenska tillämpningskungörelserna har emellertid det i avtalen uppställda kravet formulerats på olika sätt. Enligt kungörelserna rörande avtalet med Tyskland (11 §), Finland (13 §), Frankrike (11 §), Ungern (11 §) och Förenta Staterna (10 §) förutsättes, att den skattskyldige blivit såväl i Sverige som i den

[1] Så ock Botschaft $^{19}/_{10}$ 1948, sid. 19.

andra staten »beskattad för samma inkomst eller samma förmögenhet»; även om man kan diskutera lämpligheten av en så snäv definition av dubbelbeskattningsbegreppet,[1] är i vart fall obestridligt, att här kräves att verklig dubbelbeskattning är för handen. Enligt kungörelserna rörande avtalen med Danmark (12 §) och Norge (12 §) kräves däremot endast, att den skattskyldige i Sverige eller i den andra staten »beskattats för viss inkomst eller viss förmögenhet, som på grund av ovan omförmälda avtal ej bort där beskattas». Formuleringen ifråga är förståelig med hänsyn till avtalet med Danmark, vilket ju, på sätt ovan påpekats, faktiskt resulterat i en kvarstående, icke obetydlig dubbelbeskattning, men formuleringen överensstämmer icke med avtalets bestämmelse. Så gör ej heller formuleringen av kungörelsen rörande det norska avtalet, och här saknas dessutom de motiv, som torde hava föranlett den säregna formuleringen av 12 § i kungörelsen rörande det danska avtalet. Anmärkas må slutligen, att kungörelsen rörande avtalet med Nederländerna (9 §) avfattats på ungefär enahanda sätt. Här saknar ju emellertid avtalet varje föreskrift i frågan och bestämmelsen i tillämpningskungörelsen har även formulerats så att en ensidig rätt till erinran medgivits i Sverige bosatta fysiska personer samt svenska juridiska personer; om vederbörande svenska myndighet med anledning av sådan erinran vill upptaga förhandlingar med Nederländerna, kan detta endast ske med stöd av den avtalsbestämmelse, som behandlas under II nedan. — Till frågan om kungörelsen rörande det danska avtalet återkommer framställningen nedan. Vad angår kungörelsen rörande det norska avtalet kunna näppeligen förhandlingar upptagas i nu förutsatt ordning med mindre verklig dubbelbeskattning föreligger, på sätt avtalet kräver. En annan sak är att även i detta fall förhandlingar kunna upptagas med stöd av nedan under II omförmälda avtalsbestämmelse. Kungörelsen rörande avtalet med Schweiz har däremot samma formulering som avtalets huvudbestämmelse. Det skall vara fråga om beskattning, som strider mot avtalets principer. Att man emellertid även i detta fall torde vara nödsakad kräva att verklig dubbelbeskattning är för handen, framgår av vad tidigare anförts. Även i anvisningarna till det brittiska avtalet talas om »beskattning, som strider mot avtalets principer».

2) Enligt samtliga avtal, som innehålla bestämmelser i föreva-

[1] Jfr ovan Avd. I, kap. 1.

rande avseende, dock med undantag för avtalet med Norge, kräves ytterligare, att den skattskyldige *visar,*[1] att dubbelbeskattning föreligger. Häri ligger tydligtvis ett krav å att sådan utredning förebringas, att därav med säkerhet kan slutas till att dubbelbeskattning är för handen. Det norska avtalet uppställer emellertid icke detta krav, men det är givet, att det ligger i den skattskyldiges eget intresse att även i detta fall förebringa fullständig utredning rörande dubbelbeskattningen.

Tillämpningskungörelserna återigen innehålla intet direkt krav att den skattskyldige skall »visa» att dubbelbeskattning föreligger (respektive att han i endera staten beskattats för inkomst eller förmögenhet, som på grund av ifrågakommande avtal ej bort där beskattas).[2] Oberoende härav måste dock å den skattskyldige ankomma att förebringa utredning om att sådan beskattning är för handen, som motiverar erinringar, d. v. s. att verklig dubbelbeskattning föreligger; jämför under 1) ovan.

3) Den allmänna formuleringen av ifrågavarande avtalsbestämmelse anknyter i regel icke till några angivna skatter. Endast i franska avtalet är uttryckligen angivet, att bestämmelsen gäller för det fall att dubbelbeskattning inträtt »såvitt angår de direkta skatter, varom i detta fall är fråga». Av det schweiziska avtalets formulering torde dock även kunna utläsas en motsvarande begränsning, enär däri talas om en beskattning, »som strider mot detta avtals principer». Emellertid lärer därförutan vara tydligt, att de eventuella förhandlingar, vartill ifrågavarande avtalsbestämmelse kan giva anledning, endast kunna avse sådan dubbelbeskattning, som inträffar ifråga om de skatter, de olika avtalen avse. Den allmänna begränsningen av ett avtals giltighetsområde till vissa på ena eller andra sättet angivna skatter måste också gälla beträffande nu ifrågavarande rätt att i mera informell form upptaga förhandlingar i fall av uppkommande dubbelbeskattning.

---

[1] Avtalet med Förenta Staterna, art. XX, har i stället uttrycket »påvisar»; den engelska texten har formuleringen »shows proof».

[2] I kungörelsen rörande danska avtalet användes uttrycket »förmenar» skattskyldig (att han beskattats på sätt, som ej överensstämmer med avtalet). Den tveksamhet från lagstiftarens sida, som här kommit till uttryck rörande den skattskyldiges förmåga att förstå, huruvida han beskattats på sätt avtalet föreskriver eller ej, synes väl motiverad med hänsyn till detta avtals i åtskilliga delar säregna bestämmelser. Mera förvånande är att återfinna ordet »förmenar» i kungörelserna rörande nederländska och norska avtalen. I sistnämnda avtal har t. o. m. uttrycket »förmenar» insmugit sig i själva avtalstexten, art. 10, ehuru den norska texten har det oskyldiga uttrycket »mener».

Man kan emellertid icke stanna härvid. I åtskilliga avtal har undantag gjorts ifråga om beskattningen av vissa inkomster eller viss förmögenhet, så att avtalet ej tillämpas vid beskattningen därav *även om* inkomsten eller förmögenheten drabbas av sådan skatt, som eljest omfattas av avtalet. Så är t. ex. fallet enligt tyska avtalet beträffande inkomst av fordringar mot säkerhet av fastighetshypotek samt enligt åtskilliga avtal ifråga om inkomst av kapital, därest skatt däråt uttages genom avdrag vid källan. Då så är fallet, böra dessa undantag även gälla beträffande rätten till upptagande av förhandlingar i nu förevarande, enklare ordning; det är med andra ord uteslutet att i senast berörda fall upptaga dylika förhandlingar även om dubbelbeskattning ägt rum.[1]

Tillämpningskungörelserna äro för övrigt på denna punkt mera tydliga än själva avtalen. Däri avses i regel *antingen* det fall, att dubbelbeskattningen kan undanröjas »jämlikt ovan omförmälda avtal» *eller* det fall, att en person i endera staten beskattats för inkomst eller förmögenhet, »som på grund av ovan omförmälda avtal ej bort där beskattas»; den sistnämnda formuleringen återgår i kungörelserna rörande avtalen med Danmark, Norge och Nederländerna.

4) Spörsmålet, hos vilken stat den skattskyldige äger framställa erinringar, besvaras i flertalet avtal så att detta skall ske hos »den stat, som han tillhör». Detta svar är dock icke fullt klarläggande. Om en utländsk medborgare är bosatt i Sverige, »tillhör» han då den främmande staten eller Sverige? Visserligen ligger närmast till hands att säga, att han »tillhör» den främmande staten, men starka skäl tala dock även för att anse, att han »tillhör» Sverige, särskilt om han är förbunden med detta land medelst starka ekonomiska och personliga intressen.[2] I det tyska avtalet är emellertid direkt uttalat, att den skattskyldige må göra erinringar »hos den stat, vars medborgare han är.» Eftersom avtalet med Förenta Staterna har en i personligt hänseende vidare tillämpningskrets än flertalet övriga avtal, har också ifrågavarande bestämmelse fått en vidsträcktare avfattning i detta avtal. Erinringarna skola av den skattskyldige framställas hos den stat, vars medborgare han är, *eller*, om han icke är medborgare i

[1] Jfr EKENBERG i Sv.Sk.T. 1938, sid. 142.
[2] Jfr SIEGRIST, sid. 217. — ROSENDORFF, sid. 392, finner dock uppenbart, att medborgarskapet är avgörande.

någondera staten, hos den stat, där han är boende, *eller,* ifråga om bolag eller annan juridisk person, hos den stat, där den juridiska personen bildats eller organiserats. Även avtalet med Schweiz har samma vidsträckta tillämplighetsområde i personligt hänseende som det amerikanska avtalet, men hänsyn härtill har icke tagits vid utformningen av förevarande avtalsbestämmelse; enligt art. 10 i schweiziska avtalet skola nämligen erinringar göras »hos hemviststaten» — en bestämmelse, som icke kan tillämpas å svenska eller schweiziska medborgare, som icke hava hemvist i någondera av de båda staterna. Här måste då tydligtvis art. 2, p. 3, i avtalet analogivis tillämpas, vadan i sistnämnda fall personen anses äga hemvist i den stat, i vilken han äger medborgarskap; det blir alltså till denna stat, erinringarna få ställas i nu berörda fall. — Avtalet med Island innehåller icke någon föreskrift i nu förevarande avseende.

De svenska tillämpningskungörelserna hava emellertid i allmänhet tagit klar ståndpunkt till frågan rörande den stat, till vilken erinringarna skola ställas. Enligt kungörelserna rörande avtalen med Tyskland, Finland, Danmark, Norge, Frankrike och Ungern skola svenska medborgare och svenska juridiska personer ingiva erinringar i Sverige medan medborgare i den främmande staten samt den främmande statens juridiska personer skola göra erinringar i sagda främmande stat. Ifråga om kungörelsen rörande nederländska avtalet — där såsom förut erinrats icke någon avtalsbestämmelse i ämnet finnes — stadgas ensidigt, att här i riket bosatta fysiska personer och svenska juridiska personer skola framställa sina erinringar i Sverige. Kungörelsen rörande avtalet med Island angiver likaså, att ansökningar skola ingivas i Sverige, men begränsar på intet sätt kretsen av personer, som äga här göra dylika ansökningar. Kungörelsen rörande avtalet med Förenta Staterna föreskriver att fysisk person, som varit här i riket bosatt, »annan» svensk medborgare eller svensk juridisk person äger framställa sina erinringar i Sverige, medan i Förenta Staterna skola framställas erinringar av fysisk person, som varit bosatt i eller medborgare i Förenta Staterna, samt av juridisk person, hemmahörande i Förenta Staterna. Kungörelsen rörande avtalet med Schweiz innehåller en häremot svarande bestämmelse ehuru med en i språkligt hänseende riktigare avfattning. I Sverige skola erinringar framställas av fysisk

person, som är bosatt eller stadigvarande vistas härstädes, av svensk juridisk person samt av svensk medborgare, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i någondera staten; i Schweiz skola erinringar framställas av fysisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas därstädes, av schweizisk juridisk person samt av schweizisk medborgare, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i någondera staten. I anvisningarna till det brittiska avtalet — i vilket avtal ingen bestämmelse i ämnet finnes — stadgas helt allmänt, att framställning må göras av »skattskyldig»; med »skattskyldig» förstås här tydligtvis varje (fysisk eller juridisk) person, å vilken avtalet är tillämpligt.

Frågan, till vilken stat en skattskyldig skall ställa sina erinringar, avgöres alltså i vissa fall med hänsyn till vederbörandes nationalitet och i andra fall med hänsyn i första hand till hans bosättning. I sistnämnda fall uppstår då frågan, *vilken* bosättning som är avgörande: Om en person varit bosatt i Sverige under år 1948 och i en annan stat under år 1949 samt han sistnämnda år dubbelbeskattas för sin under år 1948 havda inkomst, skall han då ingiva erinringar i Sverige eller i den andra staten? Kungörelsen talar visserligen om fysisk person, som *varit* här i riket bosatt — men åsyftas härmed, att han skall hava varit bosatt i Sverige, då inkomsten förvärvades eller då taxeringen härstädes verkställdes — eller eventuellt, att han skall hava varit bosatt i Sverige, då dubbelbeskattningen faktiskt förelåg, d. v. s. i det ögonblick då båda staterna hade taxerat samma inkomst? Denna fråga låter sig med hänsyn till kungörelsernas formulering icke med bestämdhet besvaras. Närmast till hands ligger för Sveriges vidkommande att anse det avgörande vara om vederbörande varit bosatt i Sverige, då den inkomst förvärvades, som blivit föremål för dubbelbeskattning; detta överensstämmer ju bäst med de vanliga svenska beskattningsprinciperna. Emellertid synes vara tillrådligt att i fall av denna art, till förhindrande av rättsförlust, framställa erinringar såväl i Sverige som i den andra ifrågakommande staten.

5) Avtalsbestämmelserna angiva icke till vilken myndighet i den ifrågakommande staten, som erinringarna skola ingivas. Däremot angives i samtliga de avtal, som innehålla bestämmelser i förevarande avseende, vilka myndigheter, som kunna upptaga förhandlingar. Detta är i regel »de högsta finansmyndigheterna» i

de båda staterna; enligt schweiziska avtalet är det dock »högsta förvaltningsmyndigheten» i envar av staterna och enligt amerikanska avtalet är det »behörig myndighet» i envar av staterna. Vad som skall förstås med »högsta finansmyndighet» definieras emellertid icke i något av de avtal, som nyttja detta uttryck. För Sveriges vidkommande är emellertid Kungl. Maj:t högsta finansmyndighet[1] och hithörande tillämpningskungörelser föreskriva ock genomgående, att erinringarna skola i Sverige ställas till Kungl. Maj:t; de skola vidare ingivas till finansdepartementet. Det amerikanska avtalet definierar däremot i prot. p. 13 det i avtalet nyttjade uttrycket »behörig myndighet»; detta uttryck betyder för Sveriges vidkommande finansdepartementet och för Förenta Staternas vidkommande the Secretary of the Treasury. Icke desto mindre innehåller kungörelsen rörande det amerikanska avtalet den sedvanliga föreskriften, att vederbörande skall till finansdepartementet ingiva »till Kungl. Maj:t» ställd ansökan; ehuru avtalet innebär, att överenskommelse kan träffas direkt mellan finansdepartementet och the Secretary of the Treasury, skall ärendet dock i Sverige avgöras av Kungl. Maj:t. Ifråga om Förenta Staterna innehåller däremot kungörelsen den föga upplysande föreskriften, att ansökningar skola därstädes ingivas till »vederbörlig myndighet»; ehuru denna myndighet icke angives och ehuru kungörelsen nyttjar uttrycket »vederbörlig myndighet», då avtalet talar om »behörig myndighet», är givet, att den avsedda myndigheten i Förenta Staterna är the Secretary of the Treasury. I avtalet med Schweiz, art. 11, definieras begreppet högsta förvaltningsmyndighet; därmed förstås för Sveriges del finansdepartementet och för Schweiz' del Edsförbundets finans- och tulldepartement (skatteförvaltningen). Tillämpningskungörelsen, som även i detta fall kräver att ansökan i Sverige skall ställas till Kungl. Maj:t, angiver här uttryckligen den schweiziska myndighet till vilken anmälan i förekommande fall skall ingivas. Enligt anvisningarna till det brittiska avtalet skall ansökan ställas till Kungl. Maj:t och ingivas i finansdepartementet; något uttalande om förfarandet i Storbritannien förekommer icke här, efter som avtalet saknar varje bestämmelse i ämnet.

I de fall, då erinringar skola framställas till högsta finansmyndigheten i utländsk stat, synes — då avtalen, såsom nämnts, icke

[1] Jfr *prop.* 1928: 249, sid. 34.

definiera detta begrepp — annan möjlighet icke stå öppen än att ställa erinringarna till finansdepartementet i den utländska staten; skola erinringarna handläggas av annan myndighet, synes böra å departementet ankomma att överlämna erinringarna till den andra myndigheten.[1]

6) Nu förevarande avtalsbestämmelser äro även så till vida ofullständiga, att däri i allmänhet icke angives någon viss tid, inom vilka erinringarna skola vara ingivna. Sådan tidsbestämmelse återfinnes dock i franska och ungerska avtalen, enligt vilka erinringarna böra göras »inom två år efter taxeringsåret»; härmed förstås givetvis, såsom ock framgår av de på franska språket avfattade originaltexterna, att erinringarna skola hava gjorts under de två åren närmast efter taxeringsårets utgång. Denna föreskrift är dock icke absolut bindande. Enligt det franska avtalet gäller, att om erinran inkommer senare, skola de högsta finansmyndigheterna i de båda staterna avgöra, om densamma icke desto mindre må kunna komma under bedömande. Enligt det ungerska avtalet gäller att erinran »i regel» bör[2] göras inom angiven tid. Det senast sagda betyder alltså, att även erinringar, ingivna efter den föreskrivna tidens förlopp, kunna upptagas till prövning. Ett särskilt skäl till att så borde ske är givetvis, om den skattskyldige först efter den angivna tidens förlopp fått kännedom om dubbelbeskattningen. I det schweiziska avtalet har tidsfristen begränsats till ett år, men utgångspunkten för tidsberäkningen har bestämts annorlunda: Den skattskyldige skall »i regel» göra erinringar inom ett år »efter utgången av det kalenderår, under vilket han erhållit kännedom om förekomsten av dubbelbeskattningen, vare sig detta skett genom att debetsedel tillställts honom eller genom andra ämbetsåtgärder». Då även här uttrycket »i regel» användes, kunna alltså staterna upptaga erinringar, som inkommit senare än nu sagts.

Kungörelserna rörande franska och ungerska avtalen innehålla ock en mot vad ovan sagts svarande föreskrift: Ansökningen bör vara till vederbörande myndighet inkommen inom två år efter det kalenderår, under vilket beskattningen ägt rum. Med »det kalenderår, under vilket beskattningen ägt rum», måste rimligtvis

[1] Jfr ROSENDORFF, sid. 392.

[2] Den svenska översättningen har visserligen i stället ordet »skall», men originaltexten har »doit», vilket torde böra översättas med »bör»; så har ock samma ord översatts i det franska avtalet.

förstås taxeringsåret, på sätt avtalen angiva, icke till äventyrs det år, under vilket källskatt å lön eller dylikt uttagits. Tillämpningskungörelsen till det schweiziska avtalet innehåller i överensstämmelse med avtalet, att ansökan bör vara till finansdepartementet inkommen senast inom ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket den skattskyldige erhållit kännedom om »ifrågavarande beskattning», d. v. s. om dubbelbeskattningen.

Ehuru avtalet med Norge icke innehåller någon tidsbegränsning i nu förevarande avseende, har ändock i kungörelsen rörande detta avtal inryckts en föreskrift härom, vilken dock, naturligt nog, endast gäller ingivandet av ansökningar till det svenska finansdepartementet. Sådan ansökan bör vara till finansdepartementet inkommen senast inom två år efter det kalenderår, under vilket beskattningen ägde rum, eller, om besvär däröver anförts, inom samma tid efter det kalenderår under vilket laga kraft vunnet beslut angående ifrågavarande taxering meddelades. — Man har således här ensidigt begränsat rätten att göra erinringar, så vitt fråga är om svenska medborgare och svenska juridiska personer, ehuru man enligt avtalet icke kan avvisa hos norska finansdepartementet av norska medborgare etc. gjorda framställningar, därför att dessa dit inkommit senare än nu sagts. Att praktiska skäl tala för en dylik tidsbegränsning, är obestridligt, men densamma bör då hava sin plats i själva avtalet; annars inträder en diskriminering av det egna landets medborgare och juridiska personer gent emot det andra landets, vilket icke är tilltalande såsom resultat av förhandlingar, vilka bl. a. åsyfta likställighet dem emellan. Emellertid är ej heller kungörelsens tidsbegränsning ovillkorlig, efter som däri endast angives, att ansökan »bör» vara inkommen inom angiven tid; förlängningen av tidsfristen i händelse besvär anförts över taxeringen torde även mildra olägenheterna av den ensidiga bestämmelsen.

Anvisningarna till det brittiska avtalet innehålla även en tidsbegränsning, direkt anknytande till vad som stadgats i det schweiziska avtalet; ansökan bör vara ingiven senast inom ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket den skattskyldige erhöll kännedom om ifrågavarande beskattning. Även härom gäller i tillämpliga delar vad nyss anmärkts beträffande kungörelsen rörande avtalet med Norge.

Det må anmärkas, att även i sådana fall, då avtalen icke inne-

hålla någon tidsbegränsning i förevarande avseende och då ej heller tillämpningskungörelserna göra det, synes en tendens förefinnas hos Kungl. Maj:t att ändock tillämpa en dylik begränsning av tiden. — Ett svenskt bolag anmälde år 1944 till Kungl. Maj:t, att vissa dess inkomster från och med år 1933 blivit beskattade både i Sverige och Danmark, samt hemställde om undanröjande av dubbelbeskattningen. Ansökningen bifölls på det sätt, att taxeringarna i Sverige nedsattes i vad gällde åren 1942—1944, men icke för tidigare år.[1] Kungl. Maj:t har således i detta fall endast bifallit ansökan i vad densamma gällde taxeringen under det år, ansökan ingavs, samt de två närmast föregående årens taxeringar, vilket innebär, att man följt samma tidsbegränsning, som föreskrivits i de franska och ungerska avtalen samt i kungörelsen rörande det norska avtalet.

7) Ifråga om förfarandet föreskriva avtalen ifråga, att vederbörande myndighet i den stat, som mottagit erinringarna, först skall pröva, om desamma anses grundade. Sådan föreskrift finnes dock icke i det isländska avtalet, men att samma förfarande bör iakttagas, synes naturligt; så bör givetvis ock ske, då Sverige, utan stöd av avtalet, upptager framställningar, som avse beskattning i Sverige och Nederländerna eller i Sverige och Storbritannien. Anses erinringarna icke grundade, påkallas givetvis icke någon vidare åtgärd. Anses de däremot grundade, följer därav icke nödvändigtvis att förhandlingar med den främmande staten böra övervägas. Det kan ju, såsom i det ovan under 6) angivna fallet, förhålla sig så att den stat, hos vilken erinringarna göras, finner sig böra undanröja dubbelbeskattningen genom att eftergiva sina egna skattekrav, i vilket fall inga förhandlingar äro erforderliga. Denna möjlighet är uttryckligen angiven allenast i det schweiziska avtalet, men det ligger i sakens natur, att densamma bör övervägas i samtliga förekommande fall, innan eventuella förhandlingar med den andra staten upptagas.

Om nu erinringarna anses grundade och om den stat, hos vilken desamma gjorts, icke vill avstå från sitt eget skatteanspråk, uppkommer alltså frågan om förhandlingar med den andra staten. Någon ovillkorlig skyldighet härtill föreligger dock i regel icke enligt avtalen för myndigheterna i den stat, där erinringarna gjorts. I allmänhet stadgas nämligen i avtalen endast att vederbörande

[1] Kungl. res. den 15 oktober 1948, finansdepartementet.

myndighet *kan* träffa överenskommelse med vederbörande myndighet i den andra staten. Det är helt lämnat i myndighetens eget skön, om densamma vill begära förhandlingar eller icke, trots att de angivna förutsättningarna därför äro för handen; detta förhållande är ju föga tillfredsställande ur den enskilde rättssökandens synpunkt. I det schweiziska avtalets svenska text uttalas i stället, att vederbörande myndighet »bör»[1] söka ernå en överenskommelse med myndigheter i den andra staten, vilken formulering dock skänker föga större trygghet åt den skattskyldige. Det isländska avtalet däremot stadgar i art. 1, att då dubbelbeskattning uppkommer »skola» myndigheterna upptaga förhandlingar. Här föreligger alltså en verklig skyldighet till förhandlingarnas upptagande; detta torde finna sin förklaring i det förut anmärkta förhållandet, att det isländska avtalet icke direkt reglerar något fall av dubbelbeskattning, utan i alla fall — och alltså även i sådana, som i andra avtal äro i detalj reglerade — förutsätter förhandlingar mellan vederbörande myndigheter i de båda staterna.

I samtliga ifrågavarande avtal, även i det isländska, angives vidare, att de överenskommelser, som kunna träffas, skola avse att »på skäligt sätt» undanröja eller undvika dubbelbeskattningen. Mot detta även i avtal mellan främmande länder ofta förekommande uttryck har med fog åtskillig kritik riktats.[2] Man utgår så att säga redan i avtalets formulering från att resultatet av blivande förhandlingar skall resultera i, icke ett avgörande efter rättsprinciper utan en kompromiss på »skälighets»-linjen, därvid fara föreligger att den skattskyldiges befogade intressen sättas åsido. — I vart fall har man för Sveriges vidkommande, såsom ovan erinrats, i samband med samtliga avtal bemyndigat Kungl. Maj:t att vidtaga sådana åtgärder, som erfordras för att från svensk sida ett undanröjande av dubbelbeskattning skall kunna ske.

8) Ovan under § 1 har erinrats om de rättsmedel, som enligt vanliga regler stå skattskyldig till buds i händelse av oriktig taxering. Härutöver har vederbörande emellertid möjligheten att framställa erinringar hos Kungl. Maj:t i här avsedd ordning i syfte att ernå en omprövning av dubbelbeskattningen och eventuellt internationella förhandlingar till undanröjande därav. Frågan upp-

[1] Den tyska texten har i stället »soll», vilket rätteligen borde hava översatts med »skall».
[2] Jfr ROSENDORFF, sid. 392 o. f., SIEGRIST, sid. 216.

står då om dessa båda olika förfaranden utesluta varandra eller kunna tänkas förekomma sida vid sida.

Endast det schweiziska avtalet behandlar denna fråga. I slutprot. till art. 10 uttalas här, att inledandet av ett förfarande hos förvaltningsmyndigheten »är å ena sidan icke beroende av att den skattskyldige i vanlig rättslig ordning slutligen fullföljt sitt rättsanspråk; å andra sidan förhindras den skattskyldige icke genom inledandet av ifrågavarande förfarande att anlita i lag föreskrivna rättsmedel».

Den sålunda återgivna bestämmelsen innefattar icke något undantag från vad eljest gäller. Den torde fastmera få anses giva uttryck åt en allmängiltig princip.[1] I vart fall har i Sverige hinder icke ansetts möta, att samtidigt anföra besvär över en taxering å den grund, att densamma skett i strid mot bestämmelserna i en kungörelse angående dubbelbeskattning, och att hos Kungl. Maj:t göra erinran mot samma dubbeltaxering. Särskilt då tiden för erinringens ingivande är begränsad på sätt som skett i de franska, ungerska och schweiziska avtalen är ju nödvändigt att anhängiggöra båda förfarandena praktiskt taget samtidigt. Något annorlunda är förhållandet enligt kungörelsen rörande norska avtalet, 12 §, där ju tidsfristen för erinringars ingivande till finansdepartementet är gjord beroende av om besvär äro anförda över taxeringen; i så fall räknas ju tidsfristen från utgången av det kalenderår, under vilket laga kraft vunnet utslag angående ifrågavarande taxering meddelades. Denna föreskrift torde hava tillkommit av praktiska skäl och för att förebygga att en skattskyldig skulle förlora rätten att göra erinringar, därför att han först velat avbida utgången av taxeringsprocessen. Däremot kan denna föreskrift icke läsas så, som om hinder förelåge att framställa erinringar i finansdepartementet innan taxeringsmålet vore slutgiltigt avgjort.

Utöver den rätt, som enligt nu berörda avtalsbestämmelser lämnats skattskyldig att göra erinringar i den stat, vars medborgare han är eller i vilken han är bosatt, synas vissa avtal öppna en möjlighet för den skattskyldige att göra framställningar även hos den andra staten. Avtalen med Tyskland (art. 15), Finland (art. 13), Danmark (art. 12), Frankrike (art. 23) och Ungern (art.

[1] Jfr ROSENDORFF, sid. 392, och SIEGRIST, sid. 214. — Annorlunda dock BÜHLER, sid. 496.

16) innehålla en föreskrift om att de avtalsslutande staterna förbinda sig att överlämna åt sina högsta finansmyndigheter att träffa skäligt avgörande rörande frågor, som utan att vara uttryckligen reglerade i avtalet kunna uppstå beträffande de direkta skatterna. (Formuleringen i franska avtalet är dock något avvikande.) I denna bestämmelse, som behandlas nedan under II, synes även kunna inläggas en rätt för medborgare i en av de båda avtalsslutande staterna att direkt hos den högsta finansmyndigheten i den andra staten begära prövning av dubbelbeskattning rörande de direkta skatterna. »Denna föreskrift har den praktiska betydelsen att en skattskyldig väl i första hand bör begära skälighetsprövning av den högsta finansmyndigheten i den av de avtalsslutande staterna, där han anser, att beskattningsmyndigheternas åtgöranden medfört en dubbelbeskattning för honom. Först om ett avgörande av denna högsta finansmyndighet, som synes honom skäligt, icke kan ernås . . . borde en skattskyldig vända sig med erinringar . . . till den högsta finansmyndigheten i den stat, som han tillhör.»[1] Även om det citerade uttalandet skulle riktigt återgiva avsikten med bestämmelsen ifråga, synes man dock böra avråda de skattskyldiga från att först hänvända sig till den främmande staten innan de vända sig med erinringar till den stat, vars medborgare de äro eller varest de äro bosatta. En dylik privat hänvändelse till myndighet i främmande stat torde nämligen ofta finna föga beaktande och fara föreligger, att framställningen tämligen lättvindigt avslås. Har så skett, lärer föga vara vunnet med att på nytt upptaga saken genom förmedling av den egna staten; den andra staten har då redan bundit sig i frågan och lärer vara skäligen obenägen att ändra sin intagna ståndpunkt.

I förhållande till de stater, med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal, är rätten till särskilda erinringar från de skattskyldigas sida begränsad till sådana fall, då dubbelbeskattning ägt rum, ehuru så enligt avtalet icke bort ske. För Sveriges vidkommande ligger däremot saken annorlunda till. Det erinras ånyo om att i Sverige hava beskattningsmyndigheterna i regel icke att tillämpa själva dubbelbeskattningsavtalen, de hava blott att tillämpa de särskilda kungörelser, som utfärdas rörande dessa avtal. Då

[1] ROSENDORFF, sid. De 264 a (10), beträffande en likalydande bestämmelse i ett annat avtal.

kungörelserna ingalunda upptaga alla de fall, då skattefrihet enligt vederbörande avtal bör inträda, händer således, att även vid en riktig tillämpning av en kungörelse en dubbelbeskattning kan inträda, som enligt avtalet icke bort ifrågakomma; det kan dock härvidlag endast vara fråga om sådana fall, då beskattningsmyndigheterna i Sverige påfört skatt, ehuru enligt avtalet ingen skatt eller mindre skatt bort påföras i Sverige. Även i dessa fall har den skattskyldige att hänvända sig till Kungl. Maj:t för att erhålla rättelse och även härvidlag regleras hans rätt av de paragrafer i tillämpningskungörelserna, varom ovan varit tal; dock finnes i avtalet med Danmark även en särskild föreskrift i detta avseende.

Då man sålunda i Sverige genomfört en tudelning ifråga om avtalens tillämpning (givetvis med undantag för det isländska avtalet samt även med undantag för det brittiska avtalet), blir emellertid följden, att de framställningar i hithörande ärenden, som kunna göras till Kungl. Maj:t, också bliva av två slag; *dels* de framställningar, varom hittills varit tal och beträffande vilka den vidare behandlingen regleras i ovan omförmälda avtalsbestämmelser, och *dels* de framställningar, vilka avse att erhålla en skattebefrielse, som följer av avtalet men icke av kungörelsen. Det är givet, att sistnämnda framställningar och deras behandling är en rent intern fråga, som icke regleras av avtalets formella föreskrifter rörande skattskyldigs erinringar.

Ehuru den enskildes rätt till befrielse från dubbelbeskattning således i en del fall, vilka icke nämnas i tillämpningskungörelserna men däremot framgå av de olika avtalen, är beroende på att framställning härom av honom göres till Kungl. Maj:t, finnes som regel icke någon direkt hänvisning härtill i kungörelserna, än mindre något angivande av de fall, då sådan framställning till Kungl. Maj:t bör ske. I stället är meningen att även rätten till dylika framställningar skall vara innesluten i den paragraf i respektive kungörelser, varom ovan varit tal och som närmast anknyter till avtalsbestämmelsen om särskilda förhandlingar mellan vederbörande staters högsta finans- eller andra myndigheter. Det torde näppeligen kunna bestridas, att detta sätt att utforma bestämmelserna rörande de skattskyldigas möjlighet att tillvarataga de förmåner, som enligt avtalen tillerkänts dem, är i hög grad förvillande; att rättsförluster därför inträtt och komma att inträda på grund av de skattskyldigas bristande insikt om möjlig-

heten ifråga torde väl ock kunna tagas för visst. Resultatet har i praktiken blivit, att det är tämligen likgiltigt, vilka skattebefrielser i Sverige som enligt ett avtal verkligen tillerkännas de skattskyldiga; det faktiskt avgörande blir i stället, om och i vad mån Kungl. Maj:t låter dessa skattebefrielser även komma till synes i den tillämpningskungörelse, som med anledning utav avtalet blir utfärdad.

Det har ovan sagts, att i tillämpningskungörelserna som regel icke göres någon direkt hänvisning till möjligheten att genom hänvändelse till Kungl. Maj:t erhålla en skattebefrielse, som enligt avtalet men icke enligt kungörelsen är medgiven. I ett fall har dock en sådan hänvisning meddelats, nämligen i tillämpningskungörelsen till det danska avtalet. Denna kungörelse behandlar bl. a. vissa förut berörda fall, då en person avhänder sig fastighet eller rörelse i Danmark och inkomsten därav följaktligen upphör, samt vidare det fall, då svensk eller dansk medborgare varit bosatt i Danmark under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige. Beträffande dessa fall, som återfinnas i 1 § 5 mom., 2 § 5 mom. och 10 § i tillämpningskungörelsen, är uttryckligen utsagt, att frågan om befrielse från skattskyldighet i Sverige i dylika fall avgöres av Kungl. Maj:t. 11 § i kungörelsen innehåller vissa ytterligare bestämmelser om förfarandet härvidlag. Ansökan om befrielse från skattskyldighet i angivna fall skall ingivas till finansdepartementet. Sådan ansökan fritager icke den skattskyldige från skyldighet att avgiva självdeklaration. Har emellertid den skattskyldige icke ingivit sådan ansökan, men i självdeklarationen påyrkat skattebefrielse, godtages även ett på sådant sätt framställt yrkande. I dylikt fall skall ordföranden i taxeringsnämnden inlämna handlingarna i ärendet till länsstyrelsen. Länsstyrelsen skall i sin tur överlämna handlingarna »jämte förklaringar från vederbörande» till finansdepartementet. Vem som skall avgiva omförmälda förklaringar, angives icke i författningen; tydligt är dock, att länsstyrelsen bör införskaffa fullständig utredning, vartill torde höra yttrande från taxeringsnämndsordföranden samt väl även från taxeringsintendenten. Det uttalas vidare i 11 §, att beskattningsmyndighet skall i vanlig ordning verkställa taxering utan hinder av uppkommen fråga om sådan befrielse, som avses i 11 §. Den eventuella dubbelbeskattning, som i dessa fall kan uppkomma genom beskattningsåtgärder i Sve-

rige, skall med andra ord äga rum; någon ändring häri kan icke inträda, förrän Kungl. Maj:t meddelat beslut i anledning av yrkandet om skattebefrielse.

I övriga fall, då beskattning ägt rum i Sverige på grund av innehållet i tillämpningskungörelsen, men så icke bort ske på grund av avtalet, är däremot icke tillräckligt med att framställa yrkande om befrielse i självdeklarationen. Här erfordras städse en framställning direkt till Kungl. Maj:t i finansdepartementet. Så är även fallet enligt kungörelsen rörande danska avtalet, 12 §.

### II. Förhandlingar i andra fall.

De olika avtalen innehålla vidare som regel särskilda föreskrifter om förhandlingar i vissa fall mellan vederbörande myndigheter i de båda staterna även då icke något initiativ tagits av en skattskyldig. Sådan föreskrift saknas dock i avtalet med Storbritannien. Detta torde dock icke innebära, att enligt sistberörda avtal dylika förhandlingar direkt mellan myndigheterna i de båda staterna skulle vara uteslutna. Art. XX i brittiska avtalet innehåller föreskrift om utbyte av upplysningar mellan beskattningsmyndigheterna i de båda staterna och å brittisk sida synes man hava ansett självklart att i alla förekommande kollisionsfall skriftväxling mellan de båda ländernas beskattningsmyndigheter skulle äga rum i syfte att undanröja dubbelbeskattning.[1] Med beskattningsmyndighet förstås i detta sammanhang enligt art. XX p. 2 för Sveriges vidkommande finansdepartementet och för Storbritanniens vidkommande the Commissioners of Inland Revenue.

Avtalet med Island förutsätter, som ofta påpekats, att särskild överenskommelse träffas rörande varje uppkommande fall av dubbelbeskattning.

Övriga avtal innehålla däremot speciella föreskrifter rörande träffandet av särskilda överenskommelser i förekommande fall. Man har härvidlag *dels* meddelat en allmän föreskrift om dylika överenskommelser, *dels* också därutöver i vissa speciella fall hänvisat till att dylika särskilda överenskommelser kunna (eller skola) träffas. Den allmänna föreskriften förekommer i två redaktioner,

[1] *Prop.* 1949: 196, sid. 31, 34.

den ena mera och den andra mindre omfattande. Det tyska avtalet, art. 14, förutsätter särskilda överenskommelser mellan de högsta finansmyndigheterna, då så erfordras »till undvikande av dubbelbeskattning i fall, som icke regleras i detta avtal, så ock i fall, då svårighet eller tvivelsmål uppkomma vid avtalets tolkning och tillämpning». Ehuru så icke utsäges i åberopade artikel, är givet att däri avsedd dubbelbeskattning endast är sådan, som inträder beträffande de skatter, varå avtalet är tillämpligt.[1] Motsvarande formulering återfinnes i avtalet med Schweiz, art. 10 p. 2, vari dock uttryckligen angives, att bestämmelsen blott avser sådan dubbelbeskattning, som äger rum ifråga om de skatter, avtalet avser. Även avtalet med Frankrike, art. 23, har en snarlik bestämmelse; densamma avser dock »mot detta avtals syfte stridande dubbelbeskattning såvitt angår direkta skatter å inkomst och förmögenhet i fall, som icke uttryckligen förutsetts» i avtalet, ävensom »uppkommande svårigheter vid avtalets tillämpning eller tolkning».

De andra nu ifrågavarande avtalen begränsa genomgående den allmänna bestämmelsen rörande särskilda överenskommelser till sådana fall »då svårighet eller tvivelsmål uppkommer» vid avtalets »tolkning och tillämpning»; så är förhållandet enligt avtalen med Finland (art. 12), Danmark (art. 11), Norge (art. 10), Nederländerna (prot. p. XII) och Ungern (art. 15). Avtalet med Förenta Staterna (prot. p. 15) innehåller en motsvarande bestämmelse, ehuru något utförligare utformad, i det densamma avser sådana fall, då »svårighet eller tvivelsmål uppkommer rörande tolkningen eller tillämpningen av förevarande avtal eller dess förhållande till avtal mellan en av de avtalsslutande staterna och en tredje stat». Härutöver innehåller detta avtal i art. XXI en föreskrift om att behöriga myndigheter i de båda avtalsslutande staterna äga meddela föreskrifter erforderliga för tolkning och tillämpning av förevarande avtal; denna föreskrift står givetvis icke i strid med den först omnämnda, ty art. XXI avser endast att fastslå vardera statens interna rätt att meddela tillämpningsföreskrifter till avtalet.[2]

Med hänsyn till nu berörda olika formuleringar, som ju i stort

[1] Jfr ROSENDORFF, sid. De 264 a (9), De 278 a (5), De 367 a (15 o).
[2] Jfr Ex.Rept., sid. 14 och 16. — VAN THEMAAT, sid. 198, not. 199, synes hava förbisett bestämmelsen i prot. p. 15 samt därför missförstått innehållet av art. XXI.

sett kunna indelas i två grupper, uppstår frågan, huruvida däremot svarar någon skillnad även i sak. Så synes stundom vara fallet. Formuleringen av tyska och schweiziska avtalen lämnar nämligen möjligheten öppen att upptaga förhandlingar rörande inträffande dubbelbeskattning ifråga om direkta skatter även i sådana fall, som enligt avtalet äro undantagna från dess tillämpning, t. ex. beträffande dubbelbeskattning av inkomst å fordringar med säkerhet av fastighetshypotek i Tyskland;[1] att så däremot icke torde vara fallet beträffande de under I behandlade avtalsbestämmelserna, har ovan framhållits. Det franska avtalet kan emellertid icke tolkas på nu angivna vidsträcktare sätt, efter som däri endast är fråga om »mot detta avtals syfte stridande dubbelbeskattning», och ej heller kan detta ske ifråga om övriga nu ifrågavarande avtal, som förutsätta särskild överenskommelse allenast då svårighet eller tvivelsmål uppkommer vid avtalens tolkning och tillämpning.

Utöver den allmänna föreskrift om särskilda överenskommelser, som nu varit på tal, innehålla samtliga avtal med undantag för avtalen med Island och Storbritannien även speciella föreskrifter härom rörande olika i avtalen avsedda fall. Dessa specialbestämmelser kunna synas onödiga med hänsyn till den allmänna regeln rörande dylika överenskommelser. Bestämmelserna hava dock tydligtvis tillkommit för att särskilt understryka vikten av att i dessa speciellt angivna fall överenskommelse verkligen kommer att träffas. Något resultat härav har dock icke blivit följden, med undantag för den särskilda överenskommelsen med Danmark rörande restitution av kupongskatt. — Det synes icke påkallat att i detalj upptaga dessa olika specialbestämmelser till behandling. Anmärkas må endast, att desamma stundom föreskriva att särskilda förhandlingar skola upptagas beträffande viss fråga, stundom i stället giva en regel, som skall gälla intill dess särskild överenskommelse träffas om annat förfarande. I övrigt hänvisas till nedanstående sammanställning.

Enligt avtalen med följande stater kunna eller skola särskilda överenskommelser träffas i nedan angivna fall:[2]

---

[1] Jfr ROSENDORFF, sid. 432 (a) 4 ifråga om motsvarande bestämmelse i avtalet mellan Tyskland och Danmark.

[2] Förkortningarna av namnen å respektive stater torde ej tarva närmare förklaring.

| Fall av | Ty | Fi | Da | No | Ne | Fr | Ung | U.S.A. | Schw |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Tvekan om de skatter, som avses | × | × | × | × | | | × | | × |
| Ändrade skatter | | | | | | × | | | |
| Tvekan om hemvist | | | × | × | | × | | × | |
| Dubbel bosättning | × | | | × | | | | | |
| Bosättning i ena landet, stadigvarande vistelse i det andra | | | × | | | | | | |
| Gränsgångare | | × | | | | | | | |
| Flyttning | | | × | | | | | | |
| Dubbelt medborgarskap | × | | | | | | | | × |
| Saknad av medborgarskap i någotdera landet | × | × | × | × | | × | × | | × |
| Uppdelning av rörelseinkomst | × | × | × | × | × | × | × | × | × |
| Källskatt å kapitalinkomst | | | × | | × | | | | |
| Källskatt å aktieutdelning | × | | | | | | | | |
| All skatt å aktieutdelning | | × | | | | | | | |
| Fråga om »likartade värdepapper» | | × | × | × | | | × | | |
| Penningfideikommiss | | | × | | | | | | |
| Utdelning från fond | | | | × | | | | | |
| Frågor om restitutionsförfarande | | | | | | | | | × |

I en del äldre avtal förekommer även en ytterligare föreskrift, som sammanhänger med de nyss berörda. I avtalen med Tyskland (art. 15), Finland (art. 13), Danmark (art. 12) och Ungern (art. 16) förekommer en bestämmelse av följande ungefärliga innehåll: »De avtalsslutande staterna förbinda sig att överlämna åt sina högsta finansmyndigheter att träffa skäligt avgörande av varje annan fråga, som, på grund av olikhet mellan de i båda staterna gällande principerna angående skattens utgörande eller eljest, kan, utan att vara uttryckligen reglerad i detta avtal, uppstå beträffande de direkta skatterna.» Närmast innebär ju detta, att de högsta finansmyndigheterna skola erhålla fullmakt — väl närmast av folkrepresentationen i vederbörande land — att självständigt avgöra frågor av angiven art. Det är ock i anslutning härtill, som den svenska riksdagen städse bemyndigar Kungl. Maj:t att, i den mån för genomförande av ett visst avtal så erfordras, vidtaga ändringar i ågångna taxeringar. Sådant bemyndigande har emellertid, såsom tidigare påpekats, lämnats ifråga

om alla avtal, ej blott ifråga om dem, vari ovan återgivna bestämmelse återfinnes. Bestämmelsen ifråga avser tydligtvis ej blott en rätt för vederbörande myndighet att vid överenskommelse med annan stat träffa avgöranden utav nu berörda art, utan även en rätt att ensidigt göra detta; givetvis gäller detta dock endast i fall av dubbelbeskattning. Det franska avtalet, art. 23, innehåller en motsvarande föreskrift. Med avseende å denna bestämmelses innebörd i övrigt hänvisas till vad som anförts under I ovan.

Att uttrycket »högsta finansmyndighet» icke definierats i avtalen men att därmed för Sveriges vidkommande förstås Kungl. Maj:t har påpekats ovan under I. I avtalen med Förenta Staterna och Schweiz, vari man i stället använder uttrycken »behörig myndighet», respektive »högsta förvaltningsmyndighet» hava däremot dessa uttryck på förut angivet sätt definierats; likaså har uttrycket »beskattningsmyndighet» i art. XX av brittiska avtalet där definierats. I samtliga dessa sist nämnda fall åsyftas för Sveriges vidkommande finansdepartementet. Det bör emellertid uppmärksammas, att finansdepartementet såsom sådant *icke* äger vidtaga ändringar i ågångna taxeringar. Befogenhet härtill tillkommer endast Kungl. Maj:t i kraft av ovan omförmälda bemyndiganden.

Slutligen anmärkes att i ett par avtal (tyska avtalet slutprot. p. 18, finska avtalet slutprot. p. 19, danska avtalet slutprot. p. 16) inryckts det i förevarande sammanhang skäligen irrelevanta uttalandet, att de avtalsslutande staterna förbehålla sig att träffa särskild överenskommelse beträffande arvs- och gåvoskatter. I det danska avtalet har även dylikt förbehåll gjorts beträffande överenskommelse om ömsesidigt bistånd i beskattningsärenden.

## Kap. 16. Likställighetsprincipen.

Någon skyldighet för en stat att i alla avseenden behandla utlänningar på samma sätt som det egna landets medborgare finnes givetvis icke. Tvärtom ligger i sakens natur att utlänningar böra vara uteslutna från vissa rättigheter, som tillkomma medborgarna i ett land; särskilt gäller detta de politiska rättigheterna, såsom rätten att rösta vid allmänna val m. m. Härutöver kanske helt allmänt kan uttalas, att man icke kan kräva mera ifråga om utlänningars behandling i en främmande stat, än att de icke

få behandlas på ett sätt, som strider mot civilisationens krav. Annorlunda blir givetvis förhållandet, om genom internationella avtal överenskommits om lika behandling av ett lands egna medborgare samt av medborgare i en annan stat.

Vad sålunda sagts gäller även å beskattningens område. En utlänning har ingen rätt att begära att i beskattningshänseende bliva i en främmande stat behandlad på samma sätt som landets egna medborgare. I den mån staterna alltmera övergått till att låta bosättningen och icke medborgarskapet vara avgörande för skattskyldigheten ifråga om skatter å inkomst och förmögenhet, har dock därav naturligen följt, att behandlingen i beskattningshänseende av egna och utländska medborgare blivit mera likartad.[1] Någon full likställighet har dock icke på långt när ernåtts olika staternas medborgare emellan och det senaste världskriget har givetvis bidragit till att skärpa motsättningarna. Det nuvarande läget kan kanske närmast karakteriseras sålunda, att vissa, främst de av krigen oberörda staterna alltjämt i stort sett behandla utländska och egna medborgare på samma sätt ifråga om beskattningen. Så är exempelvis fallet beträffande Sverige och Schweiz. En viss diskrimination av utlänningar kan likväl ändock förekomma. Sålunda ålägger t. ex. 6 § 1 mom. c) F.S.F. bl. a. utländska aktiebolag att erlägga förmögenhetsskatt för här i riket nedlagd förmögenhet, ehuru någon sådan skyldighet icke åligger svenska aktiebolag. Schweiz återigen låter sin Verrechnungssteuer vara definitiv ifråga om utom Schweiz bosatta personer, medan i Schweiz bosatta personer få å densamma avräkna federala och kantonala skatter. Andra stater visa numera en rätt utpräglad strävan att diskriminera utländska intressen till förmån för de inhemska och detta även å beskattningens område.

I den mån avtal till undvikande av dubbelbeskattning ingås mellan två stater, borde emellertid därav rimligtvis även följa, att de båda staternas medborgare blevo i beskattningshänseende likställda. De äldre dubbelbeskattningsavtalen innehålla emellertid inga uttryckliga föreskrifter i detta avseende, vilket väl finner sin förklaring däri, att man vid tiden för deras tillkomst utgått från att sådan likställighet ändock följde av de interna skattelagarna samt att man ansett eventuella avvikelser härifrån i dessa lagar vara av så föga betydelse, att de icke påkallade särskilt ingripan-

[1] Jfr Allix, sid. 600.

de; måhända har här även medverkat en bristande kännedom om detaljutformningen av skattebestämmelserna i andra stater. Varje bestämmelse i nu angivna hänseende saknas i varje fall i avtalen med Tyskland, Finland, Danmark, Nederländerna, Ungern och Island samt dessutom även i det nyligen ingångna avtalet med Norge.

Avtalet med Frankrike innehåller däremot två bestämmelser i nu berörda avseende. Enligt art. 16 skola fysiska och juridiska personer, tillhörande en av de båda staterna, äga inom den andra statens område åtnjuta samma rättsskydd som personer, tillhörande sistnämnda stat, inför dess beskattningsmyndigheter, beskattnings- och förvaltningsdomstolar samt andra domstolar. Härutöver innehåller prot. p. 14 tre andra hithörande bestämmelser.

a) Ingen åtskillnad skall göras av någon av de båda staterna mellan skattskyldiga i den ena och den andra staten, såvitt angår tarifferna för de skatter, som angivas i art. 1, § 3 av avtalet. I den mån t. ex. en högre skattetariff i vissa fall skulle tillämpas å utlänningar, får denna högre tariff icke komma till användning å skattskyldiga i den andra avtalsslutande staten. Begränsningen gäller dock efter ordalydelsen endast de i art. I, § 3 uttryckligen angivna skatterna, icke efter avtalets ingående nytillkomna sådana.

b) De fysiska personer, som äro medborgare i en av de båda staterna, åtnjuta inom den andra statens område, under samma förutsättningar som sistnämnda stats egna medborgare,[1] de undantag, nedsättningar, avdrag och lättnader i skatter och avgifter, som medgivas på grund av underhåll av familj — eller, med andra ord, samma rätt till familjeavdrag (charges de famille). Denna föreskrift saknar betydelse ifråga om den svenska skattelagstiftningen, som ju icke medgiver familjeavdrag åt andra än i Sverige bosatta personer och således ej heller åt utomlands bosatta svenskar. Däremot är förhållandet annorlunda i Frankrike, där enligt art. 138 Code General des impôts directs (alltjämt gällande enligt art. 115 av Décret 1948) endast franska medborgare, men även sådana, bosatta utomlands, äga rätt till familjeavdrag vid taxering i Frankrike. Med hänsyn härtill innebär den nu ifrågavarande föreskriften, att svenska medborgare, vare sig de äro bosatta i Frankrike eller annorstädes, äga rätt till familjeavdrag vid taxering i Frankrike.

[1] Den svenska avtalstexten har i stället uttrycket »undersåtar».

c) Juridiska personer skola icke inom den andra statens område åläggas en skattebelastning, som med hänsyn tagen till samtliga omständigheter är högre än den som åvilar skattskyldiga av motsvarande kategori inom sistnämnda stat. Under uttrycket juridiska personer inbegripas »bolag, föreningar, inrättningar, stiftelser och förmögenhetstillgångar anslagna till särskilda ändamål, vilka icke äga en självständig rättshandlingsförmåga men som likväl själva äro underkastade skatt, därest de äro hemmahörande inom en av de båda staterna och deras existens är erkänd av lagstiftningen i denna stat». Det är troligt, att nu berörda bestämmelse närmast tager sikte å beskattningen i Frankrike av utländska juridiska personer. Densamma gäller dock naturligtvis även i förhållande till Sverige och härav följer tydligtvis, att ovan omförmälda regel i 6 § 1 mom. c) F.S.F. angående förmögenhetsbeskattning av bl. a. utländska aktiebolag *icke* skall tillämpas beträffande franska aktiebolag. Någon föreskrift härom återfinnes dock icke i tillämpningskungörelsen, vadan de svenska beskattningsmyndigheterna trots avtalet äro skyldiga beskatta franska aktiebolag för här i riket nedlagd förmögenhet. Det franska bolaget kan emellertid icke göra erinran häremot jämlikt art. 15 i avtalet, enär däri fordras att dubbelbeskattning uppkommit; så är ju icke fallet, efter som ingen förmögenhetsskatt uttages i Frankrike. Den enda till buds stående möjligheten — bortsett från diplomatiska framställningar — synes vara, att de högsta finansmyndigheterna i Frankrike i förekommande fall göra framställning enligt art. 23 på grund av »uppkommande svårigheter vid avtalets tillämpning eller tolkning».

Avtalet med Förenta Staterna innehåller i prot. p. 7 en föreskrift om att medborgare i en av de avtalsslutande staterna, vilka äro bosatta i den andra avtalsslutande staten, ej skola i den senare staten vara föremål för andra eller högre skatter än dem, som påföras dess egna medborgare. Detta stadgande är alltså begränsat till medborgare och gäller förty icke juridiska personer. Då utländska medborgare, bosatta i Sverige eller Förenta Staterna, redan enligt vederbörande stats interna lagstiftning behandlas på samma sätt som statens egna medborgare[1] har bestämmelsen för närvarande icke någon praktisk betydelse.

Det schweiziska avtalet innehåller icke någon mera allmän klau-

[1] Jfr Ex.Rept., sid. 16.

sul om likställighet i beskattningshänseende mellan skattskyldiga i de båda staterna. För ett specialfall har dock en bestämmelse av hithörande art inryckts i avtalet. Slutprot. till art. 9 innehåller bl. a. föreskrift därom, att de högsta förvaltningsmyndigheterna skola träffa överenskommelser angående restitutionsförfarandet ifråga om källskatt. Härefter tillfogas i p. 4: Den stat, som uttager skatten, skall medgiva den sökande, som gör anspråk å restitution av avdragsvis erlagd skatt, samma rättsmedel, som tillkomma statens egna skattskyldiga. Detta stadgande får naturligtvis icke tolkas så, som om dessa rättsmedel icke i övriga fall stode den andra statens skattskyldiga till buds. Stadgandet har tillkommit allenast därför, att man, då uppdrag att överenskomma om restitutionsförfarandet lämnades de högsta förvaltningsmyndigheterna, velat inskärpa, att vid fullgörandet av detta uppdrag ingen begränsning finge ske beträffande de rättsmedel, som i den ena staten skulle stå till förfogande för den andra statens skattskyldiga.

Avtalet med Storbritannien innehåller däremot utförliga bestämmelser rörande likställighet mellan skattskyldiga i de båda staterna. Enligt art. XVIII gäller, att fysiska personer, bosatta i en av staterna (t. ex. Sverige), skola ifråga om skatt i den andra staten (t .ex. Storbritannien) vara berättigade till samma personliga avdrag, skattenedsättningar och skattebefrielser, som medborgare i den andra staten (Storbritannien), vilka icke äro bosatta i denna andra stat (Storbritannien). Denna föreskrift innebär icke någon förpliktelse från Sveriges sida, enär svenska medborgare, bosatta utomlands, icke äga åtnjuta personliga avdrag i Sverige. I Storbritannien medgivas däremot personliga avdrag för brittiska medborgare, bosatta utomlands, därvid avdragen dock efter vissa grunder proportioneras. Fysiska personer, bosatta i Sverige men skattskyldiga i Storbritannien, komma alltså i åtnjutande av samma personliga avdrag i Storbritannien, som brittiska medborgare, bosatta utanför Storbritannien. Jämför i övrigt art. XXII p. 4, behandlad nedan.

Art. XXII innehåller ytterligare föreskrifter ifråga om likställighet mellan skattskyldiga i de båda staterna. Med avseende härå bör först och främst märkas, att då i denna artikel talas om »beskattning», avser detta uttryck enligt p. 6 i art. XXII »skatter av varje slag och beskaffenhet, oberoende av vilken myndighet,

som pålägger desamma». Det är således en synnerligen vidsträckt likställighetsklausul, som här meddelas, och man kan måhända fråga sig, om möjlighet över huvud taget förefinnes att överblicka verkningarna härav. Härtill kan endast genmälas, att avsikten icke varit att beträffande varje obetydligt beskattningsfall påkalla en minutiös undersökning av likställighetens förhandenvaro eller icke. Man har velat förebygga mera anmärkningsvärda avvikelser från likställighetsprincipen, oberoende av vad beteckningen å en viss skatt kunde vara, men samtidigt vid de förda förhandlingarna ansett underförstått, att bestämmelsen icke skulle åberopas ifråga om obetydliga avvikelser. De fall, som avses i art. XXII, äro följande:

a) Medborgare (varmed förstås både fysiska och juridiska personer, se närmare nedan) i en av de båda staterna skola icke i den andra staten bliva föremål för någon beskattning eller något därmed sammanhängande skattekrav, som är av annat slag, högre eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande skattekrav, som medborgarna i den senare staten äro eller kunna bliva underkastade. Detta överensstämmer i huvudsak med intern svensk och brittisk skattelagstiftning.

b) Företag i en av staterna skola icke på grund av inkomst, hänförlig till företagets fasta driftställen i den andra staten, underkastas någon beskattning i denna andra stat som är av annat slag, högre eller mera tyngande än den beskattning, som företag i denna andra stat äro eller kunna bliva underkastade med avseende å likartad inkomst. Även detta överensstämmer med intern svensk och brittisk skattelagstiftning.

c) En fysisk person eller ett bolag, som anses bosatt i en av de båda staterna, får icke i den andra staten bliva föremål för någon förmögenhetsskatt, som är av annat slag, högre eller mera tyngande än den förmögenhetsskatt, som en fysisk person eller i förekommande fall ett bolag, som anses bosatt i denna andra stat, är eller kan bliva föremål för. På sätt tidigare framhållits (se kap. 11 ovan) har detta stadgande praktisk betydelse allenast ifråga om brittiska juridiska personer, vilka enligt avtalsbestämmelsen ifråga icke i Sverige få underkastas förmögenhetsbeskattning i andra fall, än då här bosatta juridiska personer äro föremål därför. Liksom enligt avtalet med Frankrike gällde beträffande franska aktiebolag komma sålunda framför allt brittiska aktie-

bolag att enligt nu förevarande avtal befrias från den skattskyldighet, som enligt 6 § 1 mom c) F.S.F. eljest ålägges utländska bolag i Sverige.[1] Föreskrift härom har även meddelats i de svenska anvisningarna till art. XXII i avtalet.

Det tillägges i p. 4 av art. XXII, att vad som under a) och b) sagts icke skall anses medföra någon förpliktelse för någondera staten att medgiva medborgare i den andra staten, som icke äro bosatta inom den förra statens område, samma personliga avdrag vid beskattningen eller samma skattenedsättningar eller skattebefrielser, som äro medgivna den förstnämnda statens egna medborgare. Avdragsrätten ifråga är ju redan förut angiven i art. XVIII, och därutöver får densamma icke utsträckas.

Än ytterligare definieras i art. XXII p. 5 vad som skall förstås med »medborgare» i samma artikel. Därmed förstås beträffande Sverige alla svenska undersåtar samt alla juridiska personer, firmor och sammanslutningar, som bildats jämlikt gällande svensk lag. Beträffande Storbritannien förstås därmed alla brittiska undersåtar och brittiska protektorats medborgare, som äro bosatta i Det Förenade Konungariket eller något sådant brittiskt område, å vilket föreliggande avtal blivit tillämpligt jämlikt bestämmelserna i artikel XXIII, ävensom alla juridiska personer, firmor och sammanslutningar, som bildats jämlikt gällande lag i något brittiskt område, å vilket avtalet är tillämpligt.

[1] Givetvis kan ifrågasättas, om denna specialbestämmelse varit erforderlig; vad häri sägs ligger redan i det under a) uttalade. Att bestämmelsen under c) ändock medtogs i avtalet, torde hava berott å önskemål från brittiskt håll, varest man synes hava varit tveksam, huruvida bestämmelsen under a) gällde annat än skatter å inkomst.

# Avd. III. Lydelsen av de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen.

## I. Fullständiga avtal m. m.

### Avtal med Tyska Riket angående undvikande av dubbelbeskattning. Berlin den 25 april 1928.

Ratificerat av Sverige den 4 augusti 1928. Ratifikationerna utväxlade i Berlin den 14 augusti 1928.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 648.)

**Avtal**

**mellan Konungariket Sverige och Tyska riket angående utjämnande av den in- och den utländska beskattningen, särskilt till undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår direkta skatter.**

Konungariket Sverige och Tyska riket hava, för att utjämna den in- och den utländska beskattningen i de båda staterna, såvitt angår direkta skatter, särskilt för att undvika dubbelbeskattning, överenskommit att sluta avtal angående uppdelning av beskattningsrätten mellan de båda staterna med hänsyn till de olika skattekällorna.

För detta ändamål hava till fullmäktige utsetts av:

— — — — — — — — — — — —

**Abkommen**

**zwischen dem Deutschen Reich und dem Königreich Schweden zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung, insbesondere zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern.**

Das Deutsche Reich und das Königreich Schweden sind, um auf dem Gebiete der direkten Steuern die in- und ausländische Besteuerung in den beiden Staaten auszugleichen, insbesondere die Doppelbesteuerung zu vermeiden, übereingekommen, ein Abkommen über die Aufteilung des Besteuerungsrechtes zwischen den beiden Staaten hinsichtlich der verschiedenen Steuerquellen abzuschliessen.

Zu diesem Zwecke haben zu Bevollmächtigten ernannt:

— — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava granskat varandras fullmakter och funnit dem i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Artikel 1.*

(1) Detta avtal innehåller bestämmelser allenast rörande direkta skatter.

(2) Med direkta skatter avses i detta avtal sådana skatter, som, på grundval av lagstiftningen i vardera av de båda staterna, utgå direkt å inkomst (netto- eller bruttoinkomst) eller å förmögenhet, vare sig för de avtalslutande staternas eller de tyska delstaternas räkning eller för provinsers eller provinsförbunds, kommuners eller kommunförbunds räkning; och gäller detta även om skatterna utgå i form av tilläggsskatter. Föreliggande avtal hänför sig således ej till indirekta skatter å omsättning, samfärdsel och förbrukning.

(3) Som direkta skatter anses särskilt:

1. beträffande svensk lagstiftning:
   a) statlig inkomst- och förmögenhetsskatt,
   b) allmän kommunalskatt,
   c) kommunal progressivskatt,
   d) utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de under a)—c) angivna svenska skatterna, samt
   e) skogsaccis och skogsvårdsavgift;
2. beträffande tysk lagstiftning:
   a) inkomstskatt (die Einkommensteuer),
   b) korporationsskatt (die Körperschaftsteuer),

die, nachdem sie ihre Vollmachten geprüft und in guter und gehöriger Form befunden haben, über folgende Bestimmungen übereingekommen sind:

*Artikel 1.*

(1) Das gegenwärtige Abkommen soll Bestimmungen treffen, die sich auf die Erhebung der direkten Steuern beschränken.

(2) Als direkte Steuern im Sinne des gegenwärtigen Abkommens gelten solche Steuern, die auf der Grundlage der Gesetzgebung jedes der beiden Staaten unmittelbar von den Einkünften (Reineinkünften oder Roheinkünften) oder von dem Vermögen erhoben werden, sei es für Rechnung der vertragschliessenden Staaten oder der deutschen Länder, sei es für Rechnung der Provinzen oder Provinzialverbände, der Gemeinden oder Gemeindeverbände, auch soweit die Erhebung der Steuern in der Form von Zuschlägen erfolgt. Das gegenwärtige Abkommen bezieht sich daher nicht auf indirekte Steuern vom Verkehr und Verbrauch.

(3) Als direkte Steuern werden insbesondere angesehen:

1. für die deutsche Gesetzgebung:
   a) die Einkommensteuer,
   b) die Körperschaftsteuer,
   c) die Vermögensteuer,
   d) die Grundsteuern,
   e) die Gebäudesteuern,
   f) die Gewerbesteuern,
   g) der Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken (die Hauszinssteuern);
2. für die schwedische Gesetzgebung:
   a) die staatliche Einkommen- und Vermögensteuer (statlig inkomst- och förmögenhetsskatt),
   b) die allgemeine Gemeindesteuer (allmän kommunalskatt),

c) förmögenhetsskatt (die Vermögensteuer),
d) grundskatter (die Grundsteuern),
e) byggnadsskatter (die Gebäudesteuern),
f) näringsskatter (die Gewerbesteuern), samt
g) skatter å värdeökning beträffande i bebyggda fastigheter nedlagt kapital (die Hauszinssteuern).

*Artikel 2.*

Skatt å inkomst av fast egendom utgår allenast i den stat, där den fasta egendomen är belägen.

*Artikel 3.*

(1) Skatt å inkomst av handel, industri eller annan rörelse av vad slag det vara må utgår, med iakttagande likväl av nedan intagna bestämmelser, allenast i den stat, inom vars område företaget har fast driftställe; detta gäller även, om företaget sträcker sin verksamhet in på den andra avtalslutande statens område utan att där hava fast driftställe.

(2) Med fast driftställe förstås i detta avtal en stadigvarande affärsanordning för företaget, i vilken detta företags verksamhet helt eller delvis utövas.

(3) Har företaget fasta driftställen i båda de avtalslutande staterna, uppbär vardera av de båda staterna skatt å den del av inkomsten, som förvärvas genom de inom statens område befintliga fasta driftställenas verksamhet.

(4) Som inkomst av rörelse be-

c) die progressive Gemeindesteuer (kommunal progressivskatt),
d) die Steuern und Abgaben, die nach denselben Merkmalen wie irgend eine der unter a) bis c) bezeichneten schwedischen Steuern erhoben werden,
e) die Gemeindesteuern von Waldnutzungen (skogsaccis och skogsvårdsavgift).

*Artikel 2.*

Steuern, welche die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen treffen, werden nur in dem Staat erhoben, in dem sich die Liegenschaft befindet.

*Artikel 3.*

(1) Steuern, welche die Einkünfte aus dem Betriebe von Handel, Industrie oder sonstigem Gewerbe jeder Art treffen, werden, unbeschadet der folgenden Bestimmungen nur in dem Staate erhoben, in dessen Gebiet das Unternehmen seine Betriebsstätte hat; dies gilt auch, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit auf das Gebiet des anderen vertragschliessenden Staates erstreckt, ohne dort eine Betriebsstätte zu haben.

(2) Betriebsstätte im Sinne des gegenwärtigen Abkommens ist eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in welcher die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(3) Hat das Unternehmen Betriebsstätten in beiden vertragschliessenden Staaten, so wird jeder der beiden Staaten die Steuern von dem Teile der Einkünfte erheben, der durch die Tätigkeit der in seinem Gebiete befindlichen Betriebsstätten erzielt wird.

(4) Wie Einkünfte aus Gewerbe-

traktas även inkomst genom delägarskap i företag med undantag för inkomst av aktier, delaktighetsbevis i tyska gruvföretag (Kuxe), andelsbevis och andra värdepapper.

*Artikel 4.*

Skatt å inkomst av företag för utövande av sjöfart och luftfart utgår allenast i den stat, där företagets ledning har sitt säte.

*Artikel 5.*

Skatt å inkomst av arbete, däri inbegripen inkomst av fria yrken, utgår, såframt icke annorledes bestämmes i artikel 6, allenast i den stat, inom vars område den personliga verksamhet, av vilken inkomsten härrör, utövas. Utövningen av fritt yrke i en av de båda staterna föreligger allenast i det fall, då yrkesverksamheten därstädes har fast centrum.

*Artikel 6.*

Skatt å inkomst, som åtnjutes på grund av förhandenvarande eller tidigare tjänst eller arbete i form av avlöning, pension eller annan förmån från staten, delstat, provins, kommun eller annan offentligrättslig juridisk person, som i vederbörlig ordning tillkommit i enlighet med de avtalslutande staternas inre lagstiftning, utgöres endast i gäldenärsstaten.

*Artikel 7.*

(1) Skatt å inkomst av kapital

betrieb werden auch Einkünfte aus Beteiligungen an einem gesellschaftlichen Unternehmen behandelt mit Ausnahme der Einkünfte aus Kuxen, Aktien, Anteilscheinen und sonstigen Wertpapieren.

*Artikel 4.*

Steuern, welche die Einkünfte aus dem Betriebe von Unternehmungen der Seeschiffahrt und der Luftfahrt treffen, werden nur in dem Staate erhoben, in dem sich der Ort der Leitung des Unternehmens befindet.

*Artikel 5.*

Steuern, welche die Einkünfte aus Arbeit einschliesslich der Einkünfte aus freien Berufen treffen, werden, soweit nicht im Artikel 6 abweichendes bestimmt ist, nur in dem Staat erhoben, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird, aus der die Einkünfte herrühren. Die Ausübung eines freien Berufes in einem der beiden Staaten liegt nur dann vor, wenn die Berufstätigkeit in diesem Staate einen festen Mittelpunkt hat.

*Artikel 6.*

Steuern von Einkünften, die auf Grund einer gegenwärtigen oder früheren Dienst- oder Arbeitsleistung in Form von Besoldungen, Ruhegehältern, Löhnen oder anderen Bezügen vom Staat, von einem Land, von einer Provinz, einer Gemeinde oder von einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährt werden, die nach der inneren Gesetzgebung der vertragschliessenden Staaten ordnungsmässig errichtet ist, werden nur in dem Schuldnerstaat erhoben.

*Artikel 7.*

(1) Steuern, welche die Einkünfte

utgöres allenast i den stat, där den skattskyldige är bosatt.

(2) Såframt i någon av båda staterna skatt å inländsk kapitalavkastning uttages i avdragsväg (vid källan), beröres ej rätten att verkställa skatteavdrag av bestämmelsen i punkt (1).

*Artikel 8.*

Skatt å annat, i föregående artiklar icke angivet slag av inkomst, livräntor inbegripna, utgår allenast i den stat, där den skattskyldige är bosatt.

*Artikel 9.*

För regelbundet utgående skatter såväl som engångsskatter å förmögenhet eller förmögenhetsökning, vilka äro införda eller komma att införas i de avtalslutande staterna, gälla följande bestämmelser:

1. Såframt förmögenheten består av

a) fast egendom, däri inräknas tillbehör till densamma, eller

b) företag för utövande av handel, industri eller annan rörelse av vad slag det vara må, företag för sjöfart och luftfart inbegripna,

utgår skatten i den stat, vilken enligt föregående artiklar skatt å inkomst av samma förmögenhet tillkommer.

2. För alla andra slag av förmögenhet, fordringar med säkerhet i fastighetshypotek inbegripna, utgår skatten i den stat, där den skattskyldige är bosatt.

aus beweglichem Kapitalvermögen treffen, werden nur in dem Staat erhoben, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat.

(2) Soweit in einem der beiden Staaten die Steuer von inländischen Kapitalerträgen im Abzugswege (an der Quelle) erhoben wird, wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzugs durch die Bestimmung des Abs. (1) nicht berührt.

*Artikel 8.*

Steuern, die irgend eine andere in den vorhergehenden Artikeln nicht bezeichnete Art von Einkünften einschliesslich der Leibrenten treffen, werden nur in dem Staat erhoben, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat.

*Artikel 9.*

Für laufende und einmalige Steuern vom Vermögen oder Vermögenszuwachs, die in den vertragschliessenden Staaten bestehen oder eingeführt werden, gelten folgende Bestimmungen:

1. Soweit das Vermögen aus

a) unbeweglichem Vermögen mit Einschluss des Zubehörs

b) Unternehmen von Handel, Industrie oder sonstigem Gewerbe jeder Art einschliesslich der Unternehmen der Seeschiffahrt und der Luftfahrt

besteht, wird die Steuer in dem Staat erhoben, dem nach den vorhergehenden Artikeln die Steuer von den Einkünften aus diesem Vermögen zusteht.

2. Für alle anderen Arten des Vermögens einschliesslich der hypothekarisch gesicherten Forderungen wird die Steuer in dem Staat erhoben, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat.

*Artikel 10.*

(1) Skattskyldig anses enligt detta avtal bosatt å den ort, där han innehar bostad under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att därstädes behålla en bostad.

(2) Föreligga i punkt (1) angivna förutsättningar samtidigt i båda staterna, skola de högsta finansmyndigheterna i båda staterna träffa särskilda överenskommelser från fall till fall.

(3) Föreligga icke i punkt (1) angivna förutsättningar i någon av båda staterna, anses den skattskyldige vara bosatt å den ort, där han stadigvarande vistas. Stadigvarande vistelse enligt denna bestämmelse har en person å den ort, där han uppehåller sig under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att vistas där icke blott tillfälligtvis. Därest den skattskyldige icke heller vistas stadigvarande i någon av de båda staterna, anses han vara bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap.

(4) Enligt detta avtal anses skattskyldig, som är juridisk person, vara bosatt å ort, där styrelsen eller högsta förvaltningen har sitt säte. Emellertid beröras icke härav bestämmelserna i de svenska författningarna om beskattningsort för oskifta dödsbon.

*Artikel 11.*

Föreskrifterna i de svenska författningarna om beskattning av oskifta dödsbon tillämpas icke i den mån dödsbodelägare för i dödsboet ingående inkomst eller förmögenhet direkt beskattas i Tyskland enligt bestämmelserna i detta avtal.

*Artikel 10.*

(1) Als Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens wird der Ort angesehen, wo der Steuerpflichtige eine Wohnung unter Umständen innehat, die auf die Absicht der Beibehaltung einer solchen schliessen lassen.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. (1) gleichzeitig in beiden Staaten vor, so werden die obersten Finanzbehörden der beiden Staaten von Fall zu Fall besondere Vereinbarungen treffen.

(3) Liegen die Voraussetzungen des Abs. (1) in keinem der beiden Staaten vor, so gilt als Wohnsitz des Steuerpflichtigen der Ort, an dem er seinen dauernden Aufenthalt hat. Einen dauernden Aufenthalt im Sinne dieser Bestimmungen hat jemand da, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schliessen lassen, dort nicht nur vorübergehend zu verweilen. Besteht auch in keinem der beiden Staaten ein dauernder Aufenthalt, so wird ein Wohnsitz in dem Staat angenommen, dessen Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige besitzt.

(4) Im Sinne dieses Abkommens gilt als Wohnsitz der juristischen Personen der Ort, wo sie ihren Sitz haben. Jedoch bleiben die Vorschriften der schwedischen Gesetze über den Besteuerungsort ruhender Erbschaften unberührt.

*Artikel 11.*

Die Vorschriften der schwedischen Gesetze über die Besteuerung ruhender Erbschaften finden insoweit keine Anwendung, als für das aus der Erbschaft herrührende Einkommen oder Vermögen der Erwerber in Deutschland nach den Bestimmungen dieses Abkommens unmittelbar zur Steuer herangezogen wird.

*Artikel 12.*

(1) För diplomatiska, konsulära och särskilda representanter för vardera av de avtalslutande staterna gälla följande särskilda bestämmelser:

Dessa representanter, såvitt de äro ämbetsmän till yrket, ävensom dem tilldelade tjänstemän och i nämnda ämbets- eller tjänstemäns tjänst anställda personer påföras direkta skatter i anställningslandet allenast såvitt angår i artiklarna 2, 3 och 4 angivna inkomster och i artikel 9 under 1 omförmäld förmögenhet eller såframt skatten uppbäres i avdragsväg (vid källan); i övrigt förbehålles beskattningen hemlandet.

(2) De särskilda bestämmelserna i punkt (1) gälla dock endast, såframt omförmälda personer hava medborgarskap i hemlandet och icke i anställningslandet jämte sitt ämbete eller sin tjänst idka något yrke, någon rörelse eller någon annan, ej blott tillfällig vinstbringande verksamhet.

(3) Å olönade konsuler, som äga medborgarskap endast i hemlandet, tillämpas bestämmelserna i detta avtal; dock påföras dessa konsuler icke direkta skatter i anställningslandet för förmåner, vilka av dem åtnjutas såsom ersättning för deras konsulära verksamhet.

*Artikel 13.*

Visar skattskyldig, att av beskattningsmyndigheterna i de avtalslutande staterna vidtagna åtgärder för honom medfört dubbelbeskattning, må han häremot göra erinringar hos den stat, vars medborgare han är. Anses erinring-

*Artikel 12.*

(1) Für die diplomatischen, konsularischen und besonderen Vertreter jedes der vertragschliessenden Staaten gelten die folgenden Sonderbestimmungen:

Die Vertreter, sofern sie Berufsbeamte sind, sowie die ihnen zugewiesenen Beamten und die in ihrem und ihrer Beamten Dienst stehenden Personen werden im Empfangsstaat zu direkten Steuern nur herangezogen, soweit es sich um die in den Artikeln 2, 3 und 4 bezeichneten Einkünfte und das im Artikel 9 Ziffer 1 aufgeführte Vermögen handelt oder soweit die Steuer im Abzugswege (an der Quelle) erhoben wird; im übrigen bleibt die Besteuerung dem Entsendestaate vorbehalten.

(2) Die Sonderbestimmungen des Abs. (1) gelten jedoch nur, soweit die genannten Personen Angehörige des Entsendestaates sind und ausserhalb ihres Amtes oder Dienstes im Empfangsstaat keinen Beruf, kein Gewerbe und keine andere nicht nur gelegentliche gewinnbringende Tätigkeit ausüben.

(3) Auf Wahlkonsuln, die nur die Staatsangehörigkeit des Entsendestaates besitzen, finden die Bestimmungen dieses Abkommens mit der Massgabe Anwendung, dass diese Konsuln mit ihren dienstlichen Bezügen, die sie als Entgelt für ihre Tätigkeit als Konsuln geniessen, im Empfangsstaat zu direkten Steuern nicht herangezogen werden.

*Artikel 13.*

Weist ein Steuerpflichtiger nach, dass die Massnahmen der Finanzbehörden der vertragschliessenden Staaten für ihn die Wirkung einer Doppelbesteuerung gehabt haben, so kann er hiergegen bei dem Staate dem er angehört, Einspruch erheben.

arna grundade, kan deenna stats högsta finansmyndighet träffa överenskommelse med den andra statens högsta finansmyndighet för att på skäligt sätt undvika dubbelbeskattning.

*Artikel 14.*

Till undvikande av dubbelbeskattning i fall, som icke regleras i detta avtal, så ock i fall, då svårighet eller tvivelsmål uppkommer vid avtalets tolkning och tillämpning, kunna de högsta finansmyndigheterna i de båda avtalslutande staterna träffa särskilda överenskommelser.

*Artikel 15.*

De avtalslutande staterna förbinda sig att överlämna åt sina högsta finansmyndigheter att träffa skäligt avgörande av varje annan fråga, som, på grund av olikhet mellan de i båda staterna gällande principerna angående skattens utgörande eller eljest, kan, utan att vara uttryckligen reglerad i detta avtal, uppstå beträffande de direkta skatterna.

*Artikel 16.*

Detta avtal träder första gången i tillämpning beträffande de skatter, som utgå för kalenderåret 1928 eller för de räkenskapsår, som gå till ända under tiden från och med den 1 mars 1928 till och med den 28 februari 1929.

*Artikel 17.*

Detta avtal, som är avfattat i dubbla originalexemplar på svenska och tyska språken, skall ratificeras, för Sveriges del av Hans Maj:t Konungen av Sverige med riksdagens samtycke. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt

Wird der Einspruch für begründet erachtet, so kann die oberste Finanzbehörde dieses Staates sich mit der obersten Finanzbehörde des anderen verständigen, um in billiger Weise eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

*Artikel 14.*

Zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen in Fällen, die in diesem Abkommen nicht geregelt sind, sowie auch in Fällen von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung und Anwendung dieses Abkommens können die obersten Finanzbehörden der beiden vertragschliessenden Staaten besondere Vereinbarungen treffen.

*Artikel 15.*

Die vertragschliessenden Staaten verpflichten sich, ihre obersten Finanzbehörden mit der billigen Entscheidung jeder anderen Frage zu betrauen, die wegen der Verschiedenheit der für die Steuererhebung in beiden Staaten geltenden Grundsätze oder die überhaupt, ohne in diesem Abkommen ausdrücklich entschieden zu sein, auf dem Gebiete der direkten Steuern entstehen könnte.

*Artikel 16.*

Dieses Abkommen findet erstmalig auf die Steuern Anwendung, die für das Kalenderjahr 1928 oder die in der Zeit vom 1. März 1928 bis zum 28. Februar 1929 endenden Wirtschaftsjahre erhoben werden.

*Artikel 17.*

Dieses Abkommen, ausgefertigt in doppelter Urschrift in deutscher und in schwedischer Sprache, soll ratifiziert werden und zwar schwedischerseits von Seiner Majestät dem König von Schweden mit Zustimmung des Reichstags. Die

utväxlas i Berlin. Avtalet träder i kraft med utväxling av ratifikationshandlingarna och förbliver gällande så länge detsamma icke uppsäges av någon av de avtalslutande staterna. Uppsägning skall äga rum minst åtta månader före kalenderårets utgång. Har denna uppsägningstid iakttagits, tillämpas avtalet sista gången å de skatter, som utgå för det kalenderår, vars utgång uppsägningen avsett, och för de räkenskapsår, som gå till ända senast den 31 maj följande år. Har uppsägningstiden ej iakttagits, framskjutas de i föregående punkt angivna tiderna för avtalets upphörande ett år.

Till bekräftelse härå hava de båda staternas fullmäktige undertecknat avtalet och försett detsamma med sigill.

Berlin den 25 april 1928.

Ratifikationsurkunden sollen baldmöglichst in Berlin ausgetauscht werden. Das Abkommen tritt mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und bleibt solange in Geltung, als es nicht von einem der vertragschliessenden Staaten gekündigt wird. Die Kündigung muss mindestens acht Monate vor Ablauf des Kalenderjahres bewirkt werden. Ist diese Frist eingehalten, so findet das Abkommen letztmalig auf die Steuern Anwendung, die für das Kalenderjahr, für dessen Ablauf die Kündigung erfolgt ist, und für die spätestens am 31. Mai des folgenden Jahres endenden Wirtschaftsjahre erhoben werden. Ist die Frist nicht eingehalten, so werden die im vorhergehenden Satz bezeichneten Termine um ein Jahr hinausgeschoben.

Zu Urkund dessen haben die Bevollmächtigten beider Staaten dieses Abkommen unterfertigt und mit Siegeln versehen.

Berlin, den 25. April 1928.

## Slutprotokoll.

Vid undertecknandet av det denna dag mellan Konungariket Sverige och Tyska riket slutna avtalet angående utjämnande av den in- och den utländska beskattningen, särskilt till undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår direkta skatter, hava undertecknade fullmäktige avgivit följande likalydande förklaringar, som utgöra en integrerande del av avtalet.

1. Den i artikel 1 av avtalet intagna uppräkningen av de i båda avtalslutande staterna utgående direkta skatterna meddelar endast exempel och är icke uttömmande.

Tvivelaktiga frågor härutinnan skola avgöras i samförstånd mellan

## Schlussprotokoll.

Bei der Unterzeichnung des heute zwischen dem Deutschen Reich und dem Königreich Schweden abgeschlossenen Abkommens zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung, insbesondere zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern haben die unterzeichneten Bevollmächtigten folgende übereinstimmende Erklärungen abgegeben, die einen integrierenden Teil des Abkommens selbst bilden.

1. Die im Artikel 1 des Abkommens enthaltene Aufzählung der in beiden vertragschliessenden Staaten geltenden direkten Steuern gibt nur Beispiele und ist nicht abschliessend.

Zweifel werden im Einvernehmen zwischen den obersten Finanzbe-

båda staternas högsta finansmyndigheter.

De båda staternas högsta finansmyndigheter skola vid slutet av varje år utbyta en med hänsyn till de senaste förhållandena upprättad förteckning över i vardera staten utgående direkta skatter.

2. Med kommuner [artikel 1 punkt (2)] förstås i Konungariket Sverige kommuner av såväl högre som lägre ordning.

3. Som omsättningsskatter enligt artikel 1 punkt (2) anses även värdestegringsskatter, vilka utgå å den värdeökning, som ett bestämt objekt, särskilt fastighet, undergår.

4. Bestämmelsen i artikel 2 i avtalet gäller såväl inkomster, som förvärvas genom den fasta egendomens omedelbara förvaltande och nyttjande, som ock inkomster genom uthyrning, utarrendering och varje annat slags nyttjande av egendomen ävensom sådana realisationsvinster, som förvärvas genom avyttring av fast egendom, däri inräknade tillbehör, som avyttras i samband med egendomen.

5. Bestämmelsen i punkt 4 i detta slutprotokoll, vilken avser inkomster av fast egendom, äger motsvarande tillämpning å inkomster av handel, industri eller annan rörelse ävensom å vinster genom realisation av rörelse eller del därav eller av föremål, som användes i rörelsen.

6. Som fast driftställe enligt artikel 3 i avtalet anses utom den plats, där företaget har sin ledning, avdelningskontor och filialer, tillverkningsplatser och verkstäder, inköps- och försäljningsställen, lager och andra ställen för utövande

hörden der beiden Staaten geklärt werden.

Die obersten Finanzbehörden der beiden Staaten werden am Ende jedes Jahres ein auf den neuesten Stand gebrachtes Verzeichnis der in jedem Staate bestehenden direkten Steuern austauschen.

2. Unter Gemeinden [Artikel 1 Abs. (2)] sind im Königreich Schweden sowohl die Gemeinden höherer als auch die niederer Ordnung zu verstehen.

3. Als Steuern vom Verkehr im Sinne des Artikel 1 Abs. (2) gelten auch Wertzuwachssteuern, die den Wertzuwachs an einem bestimmten Gegenstand, insbesondere an Grundstücken treffen.

4. Die Bestimmung des Artikel 2 des Abkommens gilt sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung und jede andere Art der Nutzung des unbeweglichen Guts erzielten Einkünfte sowie für Einkünfte aus Veräusserungsgeschäften, die bei der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen mit Einschluss des mitveräusserten Zubehörs erzielt werden.

5. Die Bestimmung der Nr. 4 dieses Schlussprotokolls, welche die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen betrifft, findet auf die Einkünfte aus dem Betriebe von Handel, Industrie oder sonstigem Gewerbe sowie auf Gewinne aus der Veräusserung eines Betriebes im ganzen oder eines Teiles des Betriebes oder eines Gegenstandes, der beim Betriebe benutzt wird, entsprechende Anwendung.

6. Als Betriebsstätten im Sinne des Artikel 3 des Abkommens gelten ausser dem Sitz und dem Ort der Leitung des Unternehmens die Zweigniederlassungen und Filialen, die Fabrikations- und Werkstätten, die Einkaufs- und Verkaufsstellen,

av handel, vilka hava karaktär av stadigvarande affärsanordning, så ock stadigvarande agenturer.

Det är överenskommet, att i begreppet fast driftställe enligt artikel 3 icke ingår upprätthållandet av affärsförbindelser blott genom en fullständigt oberoende representant. Detsamma gäller beträffande hållandet av representant (agent), som visserligen för fysiska eller juridiska personer i den ena staten är stadigvarande verksam inom den andra statens område men blott förmedlar affärer utan att vara befullmäktigad att avsluta affärer å den representerade firmans vägnar.

7. De högsta finansmyndigheterna skola sluta särskilt avtal för att på skäligt sätt åstadkomma uppdelning av inkomster av handel, industri och annan rörelse i de i artikel 3 punkt (3) avsedda fallen.

8. Det är överenskommet, att enligt bestämmelsen i artikel 3 punkt (4) endast sådana delägarskap i företag äro undantagna från tillämpning av artikel 3, beträffande vilka urkunder utfärdas, vilkas innehav utgör en förutsättning för utövandet av de i dem utfästade rättigheterna.

Andelsbevis, som utställas rörande deltagande i tyska bolag med begränsad ansvarighet, inräknas icke bland förut omförmälda urkunder.

9. Till fria yrken enligt artikel 5 räknas särskilt vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande och uppfostrande verksamhet, så ock verksamhet som läkare, advokat, arkitekt och ingenjör.

die Lager und anderen Handelsstätten, die den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung haben, sowie ständige Vertretungen.

Es besteht Übereinstimmung darüber, dass unter den Begriff der Betriebsstätte im Sinne des Artikel 3 nicht das Unterhalten von Geschäftsbeziehungen lediglich durch einen völlig unabhängigen Vertreter fällt. Das Gleiche gilt für das Unterhalten eines Vertreters (Agenten), der zwar ständig für natürliche Personen oder Körperschaften des einen Staates in dem Gebiete des anderen Staates tätig ist, aber lediglich Geschäfte vermittelt, ohne zum Abschluss von Geschäften für die vertretene Firma bevollmächtigt zu sein.

7. Die obersten Finanzbehörden werden ein besonderes Abkommen treffen, um in billiger Weise eine Aufteilung der Einkünfte aus dem Betriebe von Handel, Industrie und sonstigem Gewerbe in den durch Artikel 3 Abs. (3) vorgesehenen Fällen vorzunehmen.

8. Es besteht Einverständnis darüber, dass nach der Bestimmung des Artikel 3 Abs. (4) nur solche Beteiligungen an gesellschaftlichen Unternehmungen von der Behandlung gemäss Artikel 3 ausgenommen sein sollen, über die Urkunden ausgefertigt werden, bei denen die Ausübung der in ihnen verbrieften Rechte an den Besitz der Urkunden geknüpft ist.

Soweit über eine Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein Anteilschein ausgestellt wird, fällt dieser nicht unter die vorbezeichneten Urkunden.

9. Als freie Berufe im Sinne des Artikel 5 gelten insbesondere wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erziehende Tätigkeit, sowie die Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten und Ingenieure.

Om en i den ena staten anställd person på grund av sin tjänst endast tillfälligtvis uppehåller sig inom den andra statens område och erhåller sina löneförmåner uteslutande från sin i den förstnämnda staten skattskyldiga arbetsgivare, tillämpas ej artikel 5.

Det är överenskommet, att i Sverige bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter och i Tyskland motsvarande skatter å inkomst av tillfällig utövning av fritt yrke därstädes icke falla under avtalet. Detta undantag från bestämmelsen i artikel 5 gäller, så länge i Sverige utgår sådan skatt som nu ifrågavarande bevillningsavgifter.

10. Det är överenskommet, att beträffande inkomster av fordringar med säkerhet i fastighetshypotek envar av de båda staterna skall förfara i enlighet med sin lagstiftning.

Till fordringar med säkerhet i fastighetshypotek hänföras ej obligationer, även om dessa äro utfärdade med säkerhet i fast egendom.

11. De båda avtalslutande staternas regeringar skola efter genomförandet av en svensk reform beträffande beskattning av aktieutdelningar träffa överenskommelse för undvikande av dubbelbeskattning även på detta område.

12. Studenter, som allenast i studiesyfte uppehålla sig i en av de avtalslutande staterna, underkastas icke beskattning av denna stat för belopp, som de mottaga från sina i den andra staten bosatta och där redan

Wenn eine in dem einen Staat angestellte Person sich wegen ihres Dienstes nur vorübergehend im Gebiete des anderen Staates aufhält und ihre Bezüge ausschliesslich von ihrem in dem erstgenannten Staate steuerpflichtigen Arbeitgeber erhält, so findet Artikel 5 keine Anwendung.

Es besteht Einverständnis darüber, dass in Schweden die Abgaben über besondere Vorteile und Gerechtigkeiten [bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter] und in Deutschland die entsprechenden Steuern von den Einkünften aus vorübergehender Ausübung freier Berufe im Inland nicht unter das Abkommen fallen. Diese Ausnahme von den Bestimmungen des Artikel 5 des Abkommens gilt, solange in Schweden eine Steuer, die den bezeichneten Abgaben entspricht, erhoben wird.

10. Es besteht Einverständnis darüber, dass hinsichtlich der Einkünfte aus hypothekarisch gesicherten Forderungen jeder der beiden Staaten nach seiner Gesetzgebung verfahren wird.

Zu den hypothekarisch gesicherten Forderungen gehören Obligationen auch dann nicht, wenn sie auf unbeweglichem Vermögen sichergestellt sind.

11. Die Regierungen der beiden vertragschliessenden Staaten werden nach Durchführung einer schwedischen Reform auf dem Gebiete der Besteuerung von Aktiendividenden Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch auf diesem Gebiete vereinbaren.

12. Studenten, die sich in einem der vertragschliessenden Staaten nur zu Studienzwecken aufhalten, werden von diesem Staate wegen der Bezüge, die sie von den in dem anderen Staate wohnhaften und dort bereits

skattskyldiga anhöriga, såframt dessa belopp utgöra den övervägande delen av de för deras underhåll och studier nödvändiga medlen.

13. För skattskyldiga, som visa, att de utflyttat från den ena av de avtalslutande staterna till den andra, upphör skattskyldigheten, såvitt den sammanhänger med det förhållandet, att de äro bosatta i en av staterna, i förstnämnda stat med utgången av den dag, under vilken flyttningen ägt rum.

14. Det är överenskommet, att om i de fall, då den skattskyldige är bosatt i två stater [artikel 10 punkt (2)], denne å en ort har centrum för sina intressen, han skall anses bosatt å denna ort. Kan enighet rörande centrum för intressena icke vinnas, anses den skattskyldige bosatt allenast i den stat, i vilken han äger medborgarskap.

Beträffande personer, som äro medborgare i båda de avtalslutande staterna, skola i de fall, då enligt artikel 10 i avtalet medborgarskapet är av avgörande betydelse för beskattningen, de högsta finansmyndigheterna träffa överenskommelser från fall till fall.

15. Angående sådana personer, som icke tillhöra någon av de båda staterna, kunna de högsta finansmyndigheterna från fall till fall träffa särskilda överenskommelser till undvikande av dubbelbeskattning. Därvid skall isynnerhet hänsyn tagas till medborgare i sådana stater, vilka träffat avtal angående undvikande av dubbelbeskattning med båda de avtalslutande staterna.

16. Till undvikande av möjligen

steuerpflichtigen Angehörigen empfangen, keiner Besteuerung unterworfen, sofern diese Bezüge den überwiegenden Teil des zu ihrem Unterhalt und ihrem Studium Notwendigen darstellen.

13. Bei Steuerpflichtigen, die dartun, dass sie ihren Wohnsitz endgültig von dem einen in den anderen vertragschliessenden Staat verlegt haben, endet die Steuerpflicht, soweit sie an den Wohnsitz anknüpft, in dem ersten Staat mit Ablauf des Tages, an dem die Wohnsitzverlegung erfolgt ist.

14. Es besteht Übereinstimmung, dass, wenn in den Fällen doppelten Wohnsitzes [Artikel 10 Abs. (2)] der Steuerpflichtige an einem Orte den Mittelpunkt seiner Interessen hat, dieser Ort als Wohnsitz des Steuerpflichtigen gelten soll. Ist eine Einigung über den Mittelpunkt der Interessen nicht zu erzielen, so wird ein Wohnsitz nur in dem Staate angenommen, dessen Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige besitzt.

Für Personen, welche Staatsangehörige beider vertragschliessenden Staaten sind, werden in allen Fällen, in denen nach Artikel 10 des Abkommens die Staatsangehörigkeit über die Besteuerung entscheidet, die obersten Finanzbehörden von Fall zu Fall Vereinbarungen treffen.

15. Hinsichtlich solcher Personen, die in keinem der beiden Staaten die Staatsangehörigkeit besitzen, können die obersten Finanzbehörden von Fall zu Fall besondere Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung treffen. Dabei sollen insbesondere die Angehörigen solcher Staaten berücksichtigt werden, die mit den beiden vertragschliessenden Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen haben.

16. Zur Vermeidung etwaiger

uppkommande tvivelsmål uttalas, att bestämmelsen i artikel 12 icke inverkar på rätten att åtnjuta eventuella, längre gående befrielser, som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller framdeles må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare.

I den mån på grund av sådana längre gående befrielser påförande av direkta skatter icke sker i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

17. Det är överenskommet, att bestämmelserna i detta avtal även skola tillämpas å sådana fall av dubbelbeskattning, som förekommit före detta avtals ikraftträdande men beträffande vilka lagakraftvunna beslut ännu icke föreligga.

18. Beträffande arvs- och gåvoskatter förbehålla sig de avtalslutande staterna att träffa särskild överenskommelse.

19. På grund av detta avtal är den stat, i vilken den skattskyldige är bosatt, icke förhindrad att vid bestämmande av skatten taga hänsyn till den inkomst eller förmögenhet, som i beskattningshänseende är uteslutande förbehållen den andra staten. Detta hänsynstagande kan ske antingen på det sätt, att den utländska inkomsten eller förmögenheten självständigt taxeras enligt den inländska lagstiftningen och den genom taxeringen bestämda skatten avdrages från den genom taxering bestämda skatten å all inkomst eller förmögenhet, eller ock på det sätt, att en högre skattesats användes än den, som motsvarar den inkomst och förmögenhet, som enligt detta avtal skall beskattas i den stat, där den skattskyldige är bosatt. I sistnämn-

Zweifel wird klargestellt, dass die Bestimmung des Artikel 12 das Recht auf den Genuss etwaiger weitergehender Befreiungen nicht berührt, die kraft der allgemeinen Regeln des Völkerrechts den diplomatischen und konsularischen Beamten zugestanden worden sind oder künftig zugestanden werden sollten.

Soweit auf Grund solcher weitergehenden Befreiungen eine Heranziehung zu direkten Steuern im Empfangsstaat nicht erfolgt, bleibt die Besteuerung dem Entsendestaat vorbehalten.

17. Es besteht Übereinstimmung darüber, dass die Bestimmungen dieses Abkommens auch auf solche Fälle von Doppelbesteuerung Anwendung finden sollen, die vor dem Inkrafttreten dieses Abkommens liegen und noch nicht rechtskräftig erledigt sind.

18. Wegen der Steuer auf Erbschaften und einmalige Schenkungen behalten die vertragschliessenden Staaten sich vor, eine besondere Vereinbarung zu treffen.

19. Durch dieses Abkommen ist der Staat, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat, nicht gehindert, das der ausschliesslichen Besteuerung durch den anderen Staat vorbehaltene Einkommen oder Vermögen bei Feststellung der Steuer zu berücksichtigen. Dies kann entweder in der Weise geschehen, dass das ausländische Einkommen oder Vermögen selbständig nach den inländischen Gesetzen veranlagt und die veranlagte Steuer von der nach dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen veranlagten Steuer abgezogen wird, oder in der Weise erfolgen, dass ein höherer Steuersatz angewendet wird als derjenige, der dem nach diesem Abkommen in dem Wohnsitzstaat zu besteuernden Einkommen und Vermögen entspricht.

da fall får likväl skatten icke överstiga den procent av inkomsten och förmögenheten, som skulle erhållas, om även den inkomst och förmögenhet, som enligt detta avtal beskattas i den andra staten, skulle tagas till beskattning i den stat, där den skattskyldige är bosatt.

Im letzten Falle darf jedoch die Steuer den Hundertsatz des Einkommens oder Vermögens nicht überschreiten, der sich ergeben würde, wenn auch das nach diesem Abkommen in dem anderen Staat zu besteuernde Einkommen und Vermögen im Wohnsitzstaat zu versteuern wäre.

20. Beskattningsföremål, som enligt detta avtals principer äro underkastade inskränkt skattskyldighet i den ena staten men som enligt denna stats lagstiftning äro allmänt frikallade från beskattning, kunna med nämnda stats samtycke tagas till beskattning i den andra staten.

20. Gegenstände, die nach den Grundsätzen dieses Abkommens der beschränkten Steuerpflicht in dem einen Staat unterliegen, aber nach der inneren Gesetzgebung dieses Staates allgemein von der Besteuerung freigelassen werden, können im Einvernehmen mit diesem Staate von dem anderen zur Steuer herangezogen werden.

Berlin den 25 april 1928.

Berlin, den 25. April 1928.

**Vid avtalets undertecknande växlades följande ministeriella noter:**

*a.*

*Svenske ministern i Berlin till tyska utrikesministeriet.*

Berlin den 25 april 1928.

Herr Ministerialdirektör!

I samband med undertecknandet denna dag av avtal mellan Konungariket Sverige och Tyska riket angående utjämnande av den in- och den utländska beskattningen, särskilt till undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår direkta skatter, har jag äran å svenska regeringens vägnar avgiva följande förklaring:

Under den tid nämnda avtal gäller, kommer Sverige att i förhållande till Tyska riket behandla inkomster av skogsbruk enligt de grundsatser, som beträffande inkomster av fast egendom stadgas i avtalet. Därvid kommer ingen skillnad att göras med hänsyn till, huruvida dessa inkomster åtnjutas av skogens ägare eller av arrendator eller av annan, som har nyttjanderätt till skogen.

Under samma tid kommer Sverige att i förhållande till Tyska riket behandla plats för byggnadsföretag, vars utförande överskridit eller, såvitt förutses kan, kommer att överskrida en tidrymd av tolv månader, såsom fast driftställe enligt avtalets mening.

Mottag, Herr Ministerialdirektör, försäkran om min utmärkta högaktning.

*b.*

*Tyska utrikesministeriet till svenske ministern i Berlin.*

*(Översättning.)*

Berlin, den 25. April 1928.

Herr Gesandter!

Anlässlich des am heutigen Tage unterzeichneten Abkommens zwischen dem Deutschen Reich und dem Königreich Schweden zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung, insbesondere zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern, beehre ich mich im Auftrage meiner Regierung folgende Erklärung abzugeben:

Während der Geltungsdauer des Abkommens wird das Deutsche Reich im Verhältnis zum Königreich Schweden Einkünfte aus Waldnutzungen nach den Grundsätzen behandeln, die für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nach dem Abkommen gelten. Dabei soll es keinen Unterschied machen, ob diese Einkünfte von dem Eigentümer selbst oder von dem Niessbraucher, Pächter oder einem sonstigen Nutzungsberechtigten des Waldes gezogen werden.

Für den gleichen Zeitraum wird das Deutsche Reich im Verhältnis zum Königreich Schweden Bauausführungen, deren Dauer zwölf Monate überschritten hat oder voraussichtlich überschreiten wird, wie Betriebsstätten im Sinne des Abkommens behandeln.

Genehmigen Sie, Herr Gesandter, die Versicherung meiner ausgezeichneten Hochachtung.

Berlin den 25 april 1928.

Herr Minister!

I samband med undertecknandet denna dag av avtal mellan Tyska riket och Konungariket Sverige angående utjämnande av den in- och den utländska beskattningen, särskilt till undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår direkta skatter, har jag äran å tyska regeringens vägnar avgiva följande förklaring:

Under den tid nämnda avtal gäller, kommer Tyska riket att i förhållande till Konungariket Sverige behandla inkomster av skogsbruk enligt de grundsatser, som beträffande inkomster av fast egendom stadgas i avtalet. Därvid kommer ingen skillnad att göras med hänsyn till, huruvida dessa inkomster åtnjutas av skogens ägare eller av arrendator eller av annan, som har nyttjanderätt till skogen.

Under samma tid kommer Tyska riket att i förhållande till Konungariket Sverige behandla plats för byggnadsföretag, vars utförande överskridit eller, såvitt förutses kan, kommer att överskrida en tidrymd av tolv månader, såsom fast driftställe enligt avtalets mening.

Mottag, etc.

*c.*

*Svenske ministern i Berlin till tyska utrikesministeriet.*

*Berlin den 25 april 1928.*

Herr Ministerialdirektör,

I anslutning till det denna dag skedda undertecknandet av avtalet mellan Konungariket Sverige och Tyska riket angående utjämnande av den in- och den utländska beskattningen, särskilt till undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår direkta skatter, har jag äran på uppdrag av min regering härmed bekräfta, att de båda regeringarna äro ense om följande:

I den mån skattskyldigheten enligt avtalet är beroende av, varest den skattskyldige är bosatt, skall i Sverige, med hänsyn till den svenska lagstiftningens nuvarande innehåll, den skattskyldige anses vara bosatt å den ort, där han är eller bör vara mantalsskriven. I Tyska riket skall den, som där stadigvarande vistas, likställas med den, som är därstädes bosatt (artikel 10 punkt (3) i avtalet). Följer härav, att den skattskyldige skall anses bosatt såväl i Sverige som i Tyska riket, skola de högsta finansmyndigheterna träffa särskilda överenskommelser från fall till fall. Därvid skola i möjligaste mån principerna i artikel 10 i avtalet och punkt 14 av slutprotokollet till detsamma lända till efterrättelse.

Dessa övergångsbestämmelser skola ej tillämpas, om svenska regeringen före avtalets ikraftträdande meddelar, att övergångsbestämmelserna ej erfordras. Eljest skola de högsta finansmyndigheterna i samförstånd fastställa den tidpunkt, vid vilken övergångsbestämmelserna skola upphöra att gälla.

Mottag, Herr Ministerialdirektör, försäkran om min utmärkta högaktning.

*d.*

*Tyska utrikesministeriet till svenske ministern i Berlin.*

*Berlin, den 25. April 1928.*

Herr Gesandter!

In Erwiderung Ihres heutigen Schreibens beehre ich mich, Ihnen mit Beziehung auf die heute erfolgte Unterzeichnung des Abkommens zwischen dem Deutschen Reiche und dem Königreiche Schweden zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung, insbesondere zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern, im Auftrag meiner Regierung hiermit zu bestätigen, dass unsere Regierungen über folgendes einig sind:

Soweit die Steuerpflicht nach dem Abkommen von dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen abhängt, ist im Hinblick auf den heutigen Stand der schwedischen Gesetzgebung auf seiten des Königreichs Schweden als Wohn-

sitz der Ort anzusehen, an dem der Steuerpflichtige in die Einwohner- und Steuerregister eingetragen ist oder eingetragen sein sollte. Auf seiten des Deutschen Reichs wird dem Wohnsitz der dauernde Aufenthalt gleichgestellt (Artikel 10 Abs. (3) des Abkommens). Ergibt sich hieraus ein Wohnsitz sowohl im Deutschen Reiche wie im Königreiche Schweden, so werden die obersten Finanzbehörden von Fall zu Fall besondere Vereinbarungen treffen. Dabei sollen möglichst die Grundsätze des Artikel 10 und der Ziffer 14 des Schlussprotokolls des Abkommens befolgt werden.

Die vorstehende Übergangsregelung findet keine Anwendung, wenn die Schwedische Regierung vor dem Inkrafttreten des Abkommens mitteilt, dass die Übergangsregelung nicht erforderlich sei. Andernfalls werden die obersten Finanzbehörden im beiderseitigen Einvernehmen den Zeitpunkt feststellen, zu dem die Übergangsregelung ausser Kraft tritt.

Genehmigen Sie, Herr Gesandter, die Versicherung meiner ausgezeichneten Hochachtung.

## Avtal med Finland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter. Stockholm den 16 mars 1931.

Ratificerat av Sverige den 24 april 1931. Ratifikationerna utväxlade i Helsingfors den 28 april 1931.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 654.)

### Avtal mellan Konungariket Sverige och Republiken Finland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter.

Konungariket Sverige och Republiken Finland hava, för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter, överenskommit att sluta avtal angående uppdelning av beskattningsrätten mellan de båda staterna med hänsyn till olika skattekällor.

För detta ändamål hava till fullmäktige utsett:

— — — — — — — — — —

vilka, efter att hava granskat varandras fullmakter och funnit dem i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

### Sopimus Suomen Tasavallan ja Ruotsin Kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi välittömien verojen alalla.

Suomen Tasavalta ja Ruotsin Kuningaskunta ovat, kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi välittömien verojen alalla, päättäneet tehdä sopimuksen verotusoikeuden jakautumisesta molempien valtioiden kesken eri verolähteiden suhteen.

Sitä varten ovat valtuutetuiksi määränneet:

— — — — — — — — — —

jotka, tarkastettuaan toistensa valtakirjat ja todettuaan ne oikeiksi ja asianmukaisiksi, ovat sopineet seuraavista määräyksistä:

*Artikel 1.*

Detta avtal är tillämpligt å medborgare i Konungariket Sverige och Republiken Finland samt å svenska och finska juridiska personer.

*Artikel 2.*

Avtalet innehåller bestämmelser allenast rörande direkta skatter.

Med direkta skatter avses i detta avtal skatter, som på grundval av de avtalslutande staternas lagstiftning utgå direkt å inkomst (netto- eller bruttoinkomst) eller å förmögenhet, vare sig för statens eller kommuns räkning.

Som direkta skatter anses särskilt:

1. beträffande lagstiftningen i Sverige:
a) statlig inkomst- och förmögenhetsskatt,
b) allmän kommunalskatt,
c) kommunal progressivskatt,
d) skogsaccis samt
e) utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de under a)—d) angivna skatterna;
2. beträffande lagstiftningen i Finland:
a) inkomst- och förmögenhetsskatt,
b) kommunalskatt på grund av inkomst,
c) skatter och avgifter, vilka utgå efter samma grunder som någon av de förenämnda, samt
d) ränteskatt, som av utlänning bör erläggas.

*Artikel 3.*

Såframt ej annat stadgas i detta avtal, beskattas inkomst och förmögenhet allenast i den av de avtalslutande staterna, där den skattskyldige anses vara bosatt.

Enskild skattskyldig anses enligt detta avtal bosatt i en av staterna, om han där har sitt egentliga bo och hemvist, eller, därest han icke har sådant bo och hemvist i någon av dessa stater, om han där stadigvarande vistas. Stadigvarande vistelse i ena staten anses föreligga under

*1 artikla.*

Täta sopimusta sovelletaan Suomen Tasavallan ja Ruotsin Kuningaskunnan kansalaisiin sekä suomalaisiin ja ruotsalaisiin juridisiin henkilöihin.

*2 artikla.*

Tämän sopimuksen määräykset koskevat ainoastaan välittömiä veroja.

Välittömillä veroilla tarkoitetaan tässä sopimuksessa veroja, joita sopimusvaltioiden lainsäädännön mukaan suoritetaan välittömästi tulosta (puhtaasta tai kokonaistulosta) tahi omaisuudesta joko valtiolle tai kunnalle.

Välittömiksi veroiksi luetaan erityisesti:

1) Suomen lainsäädännön kannalta:
a) tulo- ja omaisuusvero,
b) tulon perusteella suoritettava kunnallisvero,
c) verot ja maksut, jotka suoritetaan samojen perusteiden mukaan kuin joku edellämainituista veroista, sekä
d) korkovero, jota ulkomaalaisen on suoritettava.
2) Ruotsin lainsäädännön kannalta:
a) valtion tulo- ja omaisuusvero,
b) yleinen kunnallisvero,
c) asteettain ylenevä kunnallisvero,
d) metsäaksiisi, sekä
e) verot ja maksut, jotka suoritetaan samojen perusteiden mukaan kuin joku a)—d) kohdissa mainituista veroista.

*3 artikla.*

Mikäli tässä sopimuksessa ei toisin säädetä, verotetaan tulosta ja omaisuudesta ainoastaan siinä sopimusvaltiossa, jossa verovelvollisen katsotaan asuvan.

Tämän sopimuksen mukaan katsotaan yksityisen verovelvollisen asuvan siinä valtiossa, jossa hänellä on varsinainen asunto- ja kotipaikkansa, tahi, ellei hänellä ole sellaista asunto- ja kotipaikkaa kummassakaan näistä valtioista, siinä valtiossa, jossa hän pysyväisesti oleskelee.

tid, då den skattskyldige å någon ort inom staten uppehåller sig under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att vistas där icke blott tillfälligtvis.

Enskild skattskyldig, som icke har sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistas i någon av de avtalslutande staterna men likväl enligt lagstiftningen i dessa stater blir utsatt för dubbelbeskattning, skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta avtal anses vara bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap.

Juridisk person anses enligt detta avtal vara bosatt i den stat, där styrelsen eller högsta förvaltningen har sitt säte.

Oskift dödsbo skall anses vara bosatt i den av de båda staterna, där den avlidne enligt andra och tredje styckena i denna artikel skall anses hava varit bosatt vid dödsfallet.

*Artikel 4.*

Skatt å inkomst av fast egendom, belägen i en av de båda staterna, utgår allenast i denna stat.

*Artikel 5.*

Skatt å inkomst av handel, industri eller annan rörelse eller yrke, vilken inkomst härflyter från fast driftställe i en av de båda staterna, utgår, såframt ej i det följande annorlunda stadgas, allenast i denna stat. Finnas fasta driftställen i båda staterna, uppbär vardera staten skatt å den del av inkomsten, som förvärvas från inom statens område befintligt fast driftställe.

Som fast driftställe anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande finnes särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom plats där företaget har sin ledning, kontor, filial, stadigvarande agentur, tillverk-

Verovelvollisen katsotaan pysyväisesti oleskelevan toisessa sopimusvaltiossa sinä aikana, jona hän oleskelee jollakin paikkakunnalla tässä valtiossa sellaisissa olosuhteissa, että niistä voidaan päättää, että hänen aikomuksenaan ei ole viipyä siellä vain tilapäisesti.

Yksityisen verovelvollisen, jolla ei ole varsinaista asunto- ja kotipaikkaa tai joka ei pysyväisesti oleskele kummassakaan sopimusvaltiossa, mutta kuitenkin joutuu näiden valtioiden lainsäädännön mukaan kaksinkertaisen verotuksen alaiseksi, on tämän sopimuksen määräyksiä sovellettaessa katsottava asuvan siinä valtiossa, jonka kansalainen hän on.

Juridista henkilöä pidetään tämän sopimuksen mukaan siinä valtiossa asuvana, missä sen hallitus tai ylin hallinto on.

Jakamattoman kuolinpesän asuntopaikan katsotaan olevan siinä sopimusvaltiossa, jossa vainajan asuntopaikan tämän artiklan toisen ja kolmannen kappaleen mukaan on katsottava olleen kuolemantapauksen sattuessa.

*4 artikla.*

Tulosta, joka saadaan jommassakummassa valtiossa sijaitsevasta kiinteistöstä, verotetaan ainoastaan tässä valtiossa.

*5 artikla.*

Kaupasta, teollisuudesta tahi muusta liikkeestä tai ammatista saadusta tulosta, joka on kertynyt jommassakummassa sopimusvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, verotetaan, mikäli jälempänä ei toisin säädetä, ainoastaan tässä valtiossa. Jos liikkeellä on kiinteitä toimipaikkoja molemmissa sopimusvaltioissa, kantaa kumpikin valtio veroa siitä tulojen osasta, joka saadaan sen valtion alueella olevasta kiinteästä toimipaikasta.

Kiinteänä toimipaikkana on pidettävä paikkaa, jossa liikkeen pysyväistä harjoittamista varten on erityinen laitos tai jossa on ryhdytty erikoisiin järjestelyihin, niinkuin paikkaa, missä liikkeen johto, konttori, haaraliike, pysyväinen asioi-

ningsplats, verkstad, inköps- eller försäljningsställe, varunederlag, gruva eller annan fyndighet, som är föremål för bearbetning.

Som inkomst av rörelse betraktas även inkomst genom delägarskap i företag med undantag för inkomst av aktier och likartade värdepapper.

*Artikel 6.*

Skatt å inkomst av företag för utövande av sjöfart eller luftfart, vars verkliga ledning har sitt säte i en av de båda staterna, utgår allenast i denna stat.

*Artikel 7.*

Avlöning, pension eller annan förmån, som på grund av anställning, tjänst eller stadigvarande uppdrag åtnjutes från någon av staterna, svensk eller finsk kommun eller annan offentligrättslig svensk eller finsk juridisk person, beskattas allenast i den av de båda staterna, från vilken avlöningen eller förmånen utgår.

Avlöning, pension eller annan förmån, som eljest åtnjutes på grund av anställning, tjänst eller stadigvarande uppdrag, beskattas allenast i den av de båda staterna, där ifrågavarande verksamhet utövas eller utövats.

*Artikel 8.*

För förmögenhet, bestående av fast egendom i en av de båda staterna eller tillbehör till sådan egendom, utgår skatt allenast i denna stat.

För förmögenhet, bestående av företag för utövande av handel, industri eller annan rörelse eller yrke, utgår skatt allenast i den stat, vilken enligt bestämmelserna i detta avtal skatt å inkomst av samma förmögenhet tillkommer.

*Artikel 9.*

För diplomatiska, konsulära och med dessa likställda representanter för var-

misto, valmistuspaikka, työpaja, osto- tai myyntipaikka, tavaravarasto, kaivos tai muu löydös, joka on työn alaisena, sijaitsee.

Liikkeestä saatuna tulona pidetään sellaistakin tuloa, joka saadaan liikeyrityksen osakkuudesta, ei kuitenkaan tuloa osakkeista ja muista samanlaatuisista arvopapereista.

*6 artikla.*

Tulosta, joka saadaan meri- tai ilmaliikennettä harjoittavasta liikkeestä, minkä todellinen johto on toisessa sopimusvaltiossa, verotetaan vain tässä valtiossa.

*7 artikla.*

Palkasta, eläkkeestä tai muusta edusta, joka virasta, toimesta tahi pysyväisestä tehtävästä saadaan jommaltakummalta sopimusvaltiolta, Suomen tai Ruotsin kunnalta tai muulta julkisoikeudelliselta suomalaiselta tai ruotsalaiselta juridiselta henkilöltä, verotetaan ainoastaan siinä sopimusvaltiossa, josta palkka tai etu maksetaan.

Palkasta, eläkkeestä tahi muusta edusta, joka muutoin saadaan viran, toimen tahi vakinaisen tehtävän perusteella, verotetaan ainoastaan siinä valtiossa, jossa kyseessä olevaa toimintaa harjoitetaan tai on harjoitettu.

*8 artikla.*

Omaisuudesta, joka käsittää kiinteätä omaisuutta jommassakummassa valtiossa tai sellaisen omaisuuden tarpeistoa, verotetaan ainoastaan siinä valtiossa, jossa kiinteistö sijaitsee.

Omaisuudesta, joka käsittää kauppaa, teollisuutta tahi muuta liikettä tai ammattia harjoittavan yrityksen, suoritetaan vero ainoastaan siinä valtiossa, jolle vero saman omaisuuden tulosta tämän sopimuksen määräysten mukaan on maksettava.

*9 artikla.*

Kummankin sopimusvaltion diplomaattisista, konsuli- ja niihin verratta-

dera av de avtalslutande staterna gälla följande särskilda bestämmelser:

Dessa representanter, såvitt de äro ämbetsmän till yrket, ävensom dem tilldelade tjänstemän och i nämnda ämbets- eller tjänstemäns tjänst anställda personer påföras direkta skatter i anställningslandet allenast såvitt angår i artiklarna 4, 5 och 6 angivna inkomster och i artikel 8 omförmäld förmögenhet eller såframt skatten uppbäres i avdragsväg (vid källan); i övrigt förbehålles beskattningen hemlandet.

Å olönade konsuler, som äga medborgarskap endast i den stat de representera, tillämpas bestämmelserna i detta avtal; dock påföras dessa konsuler icke direkta skatter i anställningslandet för förmåner, vilka av dem åtnjutas såsom ersättning för deras konsulära verksamhet.

*Artikel 10.*

Den stat, i vilken den skattskyldige anses vara bosatt, må vid bestämmande av skatten använda den skattesats, som skulle hava tillämpats, om även inkomst och förmögenhet, som enligt föreskrifterna i detta avtal äro i beskattningshänseende förbehållna den andra staten, tagits till beskattning i förstnämnda stat.

*Artikel 11.*

Kan skattskyldig visa, att av beskattningsmyndigheterna i de avtalslutande staterna vidtagna åtgärder för honom medfört dubbelbeskattning, må han häremot göra erinringar hos den stat, som han tillhör. Anses erinringarna grundade, kan denna stats högsta finansmyndighet träffa överenskommelse med den andra statens högsta finansmyndighet för att på skäligt sätt undvika dubbelbeskattning.

*Artikel 12.*

I fall, då svårighet eller tvivelsmål uppkommer vid detta avtals tolkning och

vista edustajista ovat voimassa seuraavat erikoismääräykset:

Näiden edustajien, mikäli he ovat ammattivirkamiehiä, samoin kuin heidän käytettäväkseen asetettujen virkamiesten sekä heidän tai mainittujen virkamiesten palveluksessa olevien henkilöiden maksettavaksi pannaan välittömiä veroja heidän asemamaassaan ainoastaan mikäli on kysymys 4, 5 ja 6 artiklassa mainituista tuloista ja 8 artiklassa mainitusta omaisuudesta tahi mikäli vero kannetaan jo pidättämällä se edeltäkäsin (lähteellä); muuten pidätetään verotus asianomaisten kotimaalle.

Palkattomiin konsuleihin, jotka ovat ainoastaan edustamansa maan kansalaisia, sovelletaan tämän sopimuksen määräyksiä; näille konsuleille ei kuitenkaan panna välittömiä veroja asemamaassa niistä eduista, joita he nauttivat korvauksena konsulin toimesta.

*10 artikla.*

Se valtio, jossa verovelvollisen katsotaan asuvan, voi veroa määrätessään käyttää sitä verokantaa, jota olisi sovellettu, jos myös se tulo ja se omaisuus, joiden verottaminen on tämän sopimuksen määräysten mukaan pidätetty toiselle valtiolle, olisivat otetut verotettaviksi ensiksi mainitussa valtiossa.

*11 artikla.*

Jos verovelvollinen voi näyttää, että sopimusvaltioiden verotusviranomaisten toimenpiteet ovat aiheuttaneet hänelle kaksinkertaisen verotuksen, tehköön siitä huomautuksensa sille valtiolle, johon hän kuuluu. Jos huomautukset havaitaan oikeutetuiksi, voi tämän valtion ylin varainhoitoviranomainen sopia toisen valtion vastaavan viranomaisen kanssa kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemisestä kohtuullisella tavalla.

*12 artikla.*

Niissä tapauksissa, joissa syntyy vaikeuksia tai epäilyksiä tämän sopimuksen

tillämpning, kunna de högsta finansmyndigheterna i de båda avtalslutande staterna träffa särskilda överenskommelser.

*Artikel 13.*

De avtalslutande staterna förbinda sig att överlämna åt sina högsta finansmyndigheter att träffa skäligt avgörande av varje annan fråga, som, på grund av olikhet mellan de i båda staterna gällande principerna angående skattens utgörande eller eljest, kan, utan att vara uttryckligen reglerad i detta avtal, uppstå beträffande de direkta skatterna.

*Artikel 14.*

Detta avtal träder första gången i tillämpning beträffande de skatter, som utgå på grund av taxering år 1931 för kalenderåret 1930 eller de räkenskapsår, som gå till ända under tiden från och med den 1 mars 1930 till och med den 28 februari 1931.

*Artikel 15.*

Detta avtal, som är avfattat i dubbla originalexemplar på svenska och finska språken, skall ratificeras för Sveriges del med riksdagens samtycke av Hans Majestät Konungen av Sverige och för Finlands del av Republikens President. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Helsingfors. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och förbliver gällande så länge detsamma icke uppsäges av någon av de avtalslutande staterna. Uppsägning skall äga rum minst åtta månader före kalenderårets utgång. Har denna uppsägningstid iakttagits, tillämpas avtalet sista gången å de skatter, som utgå på grund av taxering för det kalenderår, vars utgång uppsägningen avsett, och för de räkenskapsår, som gå till ända senast före utgången av februari månad följande år. Har uppsägningstiden ej iakttagits, framskjutas de i föregående punkt angivna tiderna för avtalets upphörande ett år.

tulkitsemisesta ja soveltamisesta, molempien sopimusvaltioiden ylimmät varainhoitoviranomaiset voivat tehdä erityisiä sopimuksia.

*13 artikla.*

Sopimusvaltiot sitoutuvat antamaan ylimmille varainhoitoviranomaisilleen tehtäväksi kohtuuden mukaan ratkaista jokaisen muun kysymyksen, joka kummassakin maassa veron suorittamisesta voimassa olevien periaatteiden erilaisuuden takia taikka muuten saattaa syntyä välittömien verojen alalla, eikä ole tässä sopimuksessa nimenomaan säännöstelty.

*14 artikla.*

Tätä sopimusta sovelletaan ensimmäisen kerran niihin veroihin, jotka vuonna 1931 toimitetun verotuksen perusteella ovat maksettavat kalenterivuodelta 1930 tahi vuoden 1930 maaliskuun 1 päivän ja vuoden 1931 helmikuun 28 päivän välisenä aikana päättyviltä tilivuosilta.

*15 artikla.*

Tämä sopimus, joka on tehty alkuperäisinä kaksoiskappaleina suomeksi ja ruotsiksi, on Suomen puolesta Tasavallan Presidentin ja Ruotsin puolesta valtiopäiväin suostumuksella Hänen Majesteettinsa Ruotsin Kuninkaan ratifioitava. Ratifioimiskirjat ovat niin pian kuin suinkin vaihdettavat Helsingissä. Sopimus tulee voimaan ratifioimiskirjain vaihtamisesta ja pysyy voimassa, kunnes jompikumpi sopimusvaltio sanoo sen irti. Irtisanomisen tulee tapahtua vähintään kahdeksan kuukautta ennen kalenterivuoden loppua. Jos tätä irtisanomisaikaa on noudatettu, sovelletaan sopimusta viimeisen kerran niihin veroihin, mitkä ovat suoritettavat siltä kalenterivuodelta, jonka päättymistä irtisanonta on tarkoittanut, ja niiltä tilivuosilta, jotka päättyvät viimeistään seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä. Ellei irtisanomisaikaa ole noudatettu, lykkäytyvät edellisessä kohdassa mainitut sopimuksen päättymisajat vuoden eteenpäin.

Till bekräftelse härå hava de båda staternas fullmäktige undertecknat avtalet och försett detsamma med sigill.

Som skedde i Stockholm, i två exemplar, den 16 mars 1931.

Tämän vakuudeksi molempien valtioiden valtuutetut ovat allekirjoittaneet sopimuksen ja varustaneet sen sineteillään.

Tehtiin Tukholmassa, kahtena kappaleena, 16 päivänä maaliskuuta 1931.

**Slutprotokoll.**

Vid undertecknandet av det denna dag mellan Konungariket Sverige och Republiken Finland slutna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter hava undertecknade fullmäktige avgivit följande likalydande förklaringar, som utgöra en integrerande del av avtalet.

1. Angående sådana skattskyldiga, som icke tillhöra någon av de avtalslutande staterna, kunna de högsta finansmyndigheterna i dessa stater från fall till fall träffa särskilda överenskommelser till undvikande av dubbelbeskattning. Därvid skall i synnerhet hänsyn tagas till skattskyldiga, tillhörande sådana stater, vilka träffat avtal med båda de avtalslutande staterna angående undvikande av dubbelbeskattning.

2. Den i artikel 2 av avtalet intagna uppräkningen av direkta skatter meddelar endast exempel och är icke uttömmande.

Tvivelaktiga frågor rörande vilka skatter, som innefattas under avtalet, skola avgöras i samförstånd mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter.

De båda staternas högsta finansmyndigheter skola, så ofta anledning därtill förekommer, utbyta förteckningar över i vardera staten utgående direkta skatter.

3. Med kommuner förstås i detta avtal för Sveriges vidkommande kommuner av såväl högre som lägre ordning och för Finlands vidkommande jämväl landskap, kommunförbund och kommunala samfund ävensom kyrkliga församlingar.

4. Såsom direkta skatter enligt detta avtal anses ej värdestegringsskatter, om-

**Päättöpöytäkirja.**

Allekirjoittaessaan tänä päivänä Suomen Tasavallan ja Ruotsin Kuningaskunnan välillä tehtyä sopimusta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi välittömien verojen alalla ovat allekirjoittaneet valtuutetut antaneet seuraavat, yhtäpitävät selitykset, jotka olennaisena osana liittyvät sopimukseen.

1. Sellaisten verovelvollisten suhteen, jotka eivät ole kummankaan sopimusvaltion kansalaisia, voivat sopimusvaltioiden ylimmät varainhoitoviranomaiset kussakin tapauksessa tehdä eri sopimuksia kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi. Tällöin on erikoisesti huomioon otettava verovelvolliset, jotka kuuluvat sellaisiin valtioihin, mitkä ovat kummankin sopimusvaltion kanssa tehneet sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi.

2. Sopimuksen toisessa artiklassa oleva luettelo välittömistä veroista sisältää vain esimerkkejä eikä ole täydellinen.

Epäilyn syntyessä siitä, millaisia veroja sopimus koskee, on kysymys kummankin valtion ylimpäin varainhoitoviranomaisten yksissä neuvoin ratkaistava.

Molempain valtioiden ylimpäin varainhoitoviranomaisten on, niin usein kuin syytä siihen ilmaantuu, toisilleen annettava luettelo kummassakin valtiossa maksettavista välittömistä veroista.

3. Tässä sopimuksessa tarkoitetaan kunnilla Ruotsissa sekä ylemmän että alemman asteen kuntia ja Suomessa myöskin maakuntia, kunnallisliittoja, kunnallisia yhdyskuntia sekä kirkollisia seurakuntia.

4. Välittöminä veroina ei tämän sopimuksen mukaan pidetä arvonnousuvero-

sättningsskatter, skatter å samfärdsel eller förbrukning, särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhållning, arvs- och gåvoskatter samt ej heller i Sverige utgående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter eller motsvarande i Finland utgående skatter.

Från avtalets tillämpning undantages den finska kommunalskatten, såvitt den avser gåva, arv, testamente och fideikommiss.

Skatt å inkomst genom utdelning å aktier och å lotter i svenska solidariska bankbolag är undantagen från avtalets tillämpning, intilldess särskild överenskommelse rörande undvikande av dubbelbeskattning i fråga om dylik skatt må träffas.

5. Skattskyldig, som utflyttar från den ena av de avtalslutande staterna till den andra, anses upphöra att vara bosatt i den förra staten med utgången av den dag, då han inflyttar i den senare staten.

6. Inkomst eller förmögenhet, för vilken oskift dödsbo i den ena staten beskattas, må ej tillika beskattas hos dödsbodelägare i den andra staten.

7. Bestämmelsen i artikel 4 gäller såväl inkomst, som förvärvas genom den fasta egendomens omedelbara förvaltande och brukande, som ock inkomst genom uthyrning, utarrendering samt varje annat slags användning av egendomen ävensom realisationsvinst, som förvärvas genom avyttring av fast egendom samt av tillbehör, som avyttras i samband med egendomen.

Såsom inkomst av fast egendom betraktas inkomst genom avverkning av skog på egen eller annans mark, så ock inkomst, som må tillkomma avverkaren genom det avverkade virkets forsling till exporthamn och dess försäljning inom riket ävensom genom sådan förädling av virket, som inom riket äger rum annorstädes än å fast driftställe.

ja, liikevaihtoveroja, liikenne- tai kulutusveroja, erityisiä veroja, joita kannetaan arpajaisista ja vedon lyönnistä saaduista voitoista, perintö- ja lahjaveroja, eikä myöskään Ruotsissa erinäisistä eduista ja oikeuksista maksettavia suostuntaveroja tai Suomessa suoritettavia vastaavanlaatuisia veroja.

Sopimusta ei sovelleta Suomessa maksettavaan kunnallisveroon, mikäli se tarkoittaa lahjan, perinnön, testamentin ja sääntöperinnön perusteella maksettavaa veroa.

Sopimusta ei myöskään sovelleta osakkeista ja ruotsalaisten yhteisvastuullisten pankkiyhtiöiden osuuksista jako-osuuksina saaduista tuloista maksettavaan veroon, kunnes erityinen sopimus kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi mainittujen verojen alalla ehkä tehdään.

5. Verovelvollisen, joka muuttaa toisesta sopimusvaltiosta toiseen, katsotaan lakanneen asumasta ensiksi mainitussa valtiossa sen päivän päättyessä, jona hän muuttaa viimeksimainittuun valtioon.

6. Tulosta tahi omaisuudesta, josta jakamatonta kuolinpesää verotetaan toisessa sopimusvaltiossa, älköön kuolinpesän osakasta toisessa valtiossa enää verotettako.

7. 4 artiklan määräys koskee sekä tuloa, joka saadaan kiinteistön välittömästä hoidosta ja käytöstä, että myöskin kiinteistön vuokralle antamisesta ja kaikesta muusta sen käyttämisestä saatua tuloa ynnä myyntivoittoa, joka johtuu kiinteän omaisuuden sekä sen yhteydessä tapahtuneen kiinteistön tarpeiston myynnistä.

Kiinteästä omaisuudesta saatuna tulona pidetään tuloa, joka on saatu omalla tai toisen maalla tapahtuneesta metsän hakkuusta sekä hakatun puutavaran kuljetuksesta vientisatamaan ja sen myynnistä valtakunnassa, niin myös sellaisesta puutavaran jalostamisesta, joka tapahtuu jossakin muualla valtakunnassa kuin liikkeen vakinaisella toimipaikalla.

8. Till yrke enligt artikel 5 räknas även fritt yrke, såsom vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande och uppfostrande verksamhet, så ock verksamhet som läkare, advokat, arkitekt och ingenjör.

9. Bestämmelserna i artikel 5 gälla såväl inkomst, som förvärvas genom omedelbart bedrivande av rörelse, som ock inkomst genom rörelses upplåtelse åt annan ävensom vinst genom avyttring av rörelsen eller del därav eller av föremål, som användes i rörelsen.

10. Plats för byggnadsföretag, vars utförande överskridit eller, såvitt förutses kan, kommer att överskrida en tidrymd av tolv månader, skall anses såsom fast driftställe i avtalets mening.

Fast driftställe i den ena av de avtalslutande staterna skall ej anses föreligga allenast på den grund, att ett i den andra staten hemmahörande företag i den förra staten har ett dotterbolag eller där upprätthåller affärsförbindelser blott genom en fullständigt oberoende representant eller genom en representant (agent), som visserligen är stadigvarande verksam för företagets räkning inom den förra staten men blott förmedlar affärer utan att vara befullmäktigad att avsluta affärer å företagets vägnar.

11. De högsta finansmyndigheterna kunna sluta särskilt avtal för att på skäligt sätt åstadkomma uppdelning av inkomster av handel, industri och annan rörelse i de i artikel 5 första stycket andra punkten avsedda fallen.

12. Med »likartade värdepapper» i artikel 5 sista stycket förstås, såvitt gällande lagstiftning i Sverige angår, lotter i solidariska bankbolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar samt, såvitt gällande lagstiftning i Finland angår, andelar i andelslag.

Därest på grund av ändring av bestämmelserna i någondera statens lagstiftning

8. 5 artiklan mukaan pidetään ammattina myös vapaata ammattia, kuten tieteellistä, taiteellista, kirjallista, opetusja kasvatustoimintaa, samoin kuin lääkärin, asianajajan, arkkitehdin ja insinöörin tointa.

9. 5 artiklan määräyksiä sovelletaan sekä tuloon, joka saadaan liikkeen välittömästä harjoittamisesta että liikkeen luovuttamisesta toisen käytettäväksi, niin myös liikkeen, sen osan tai liikkeessä käytettävän esineen myynnistä saatuun voittoon.

10. Kiinteänä toimipaikkana sopimuksen tarkoittamassa mielessä pidetään myös rakennusyritystä, jonka suorittaminen on kestänyt tai, mikäli voidaan olettaa, tulee kestämään kahtatoista kuukautta kauemmin.

Liikkeellä, joka sijaitsee toisessa sopimusvaltiossa, ei ole katsottava olevan kiinteätä toimipaikkaa toisessa valtiossa ainoastaan sen nojalla, että sillä viimeksimainitussa valtiossa on tytäryhtiö tahi että se siellä ylläpitää liikeyhteyksiä vain täysin riippumattoman edustajan tahi sellaisen asiamiehen avulla, joka tosin pysyväisesti toimii liikkeen lukuun viimeksimainitussa valtiossa, mutta vain välittää kauppoja olematta valtuutettu liikkeen puolesta kauppoja päättämään.

11. Ylimmät varainhoitoviranomaiset voivat tehdä erityisen sopimuksen saadakseen kaupasta, teollisuudesta ja muusta liikkeestä saadut tulot 5 artiklan ensimäisen kappaleen toisessa lauseessa tarkoitetuissa tapauksissa jaetuiksi kohtuullisella tavalla.

12. 5 artiklan viimeisessä kohdassa mainituilla »samanlaatuisilla arvopapereilla» tarkoitetaan, mitä Ruotsin voimassa olevaan lainsäädäntöön tulee, yhteisvastuullisten pankkiyhtiöiden ja ruotsalaisten taloudellisten yhdistysten osuuksia sekä, Suomen voimassa olevan lainsäädännön mukaan, osuuskuntien osuuksia.

Jos sen johdosta, että jommankumman valtion lainsäädännön määräykset yh-

angående bolag eller andra sammanslutningar för företags drivande fråga uppkommer om innebörden av uttrycket »likartade värdepapper», kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa särskild överenskommelse härutinnan.

13. Royalty, som utgår för nyttjande av fast egendom eller för bearbetande av gruva eller annan fyndighet, beskattas i den av staterna, där den fasta egendomen, gruvan eller fyndigheten är belägen.

Annan royalty beskattas enligt bestämmelserna i artikel 3.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

14. Den omständigheten, att en i den ena staten anställd person på grund av sin tjänst tillfälligtvis uppehåller sig inom den andra statens område, skall, försåvitt han erhåller sina löneförmåner uteslutande från sin i den förra staten skattskyldige arbetsgivare, ej medföra, att verksamheten anses utövad i den senare staten.

15. Beträffande person, som jämlikt detta avtal anses bosatt i lands- eller stadskommun invid landgränsen mellan de båda staterna, och som i dylik kommun i den andra staten utför arbete, varav han åtnjuter inkomst, som avses i artikel 7 andra stycket, skola, intilldess särskild överenskommelse rörande dylika personers beskattning må träffas, i fråga om dylik inkomst bestämmelserna i artikel 3 tillämpas.

16. Studenter, som allenast i studiesyfte uppehålla sig i en av de avtalslutande staterna, underkastas icke beskattning i denna stat för belopp, som de för sitt underhåll och sina studier mottaga från sina i den andra staten bosatta, och där redan skattskyldiga anhöriga.

tiöistä tai muista liikkeen harjoittamista tarkoittavista yhtymistä muuttuvat, herää kysymys käsitteen »samanlaatuiset arvopaperit» sisällyksestä, voivat molempien valtioiden ylimmät varainhoitoviranomaiset siitä tehdä erityisen sopimuksen.

13. Voitto-osuudesta (royalty), jota on suoritettava kiinteän omaisuuden tahi kaivoksen tai muun malmilöydöksen käyttämisestä, verotetaan siinä valtiossa, missä kiinteä omaisuus, kaivos tahi malmilöydös on.

Muun oikeuden käyttämisestä suoritettavasta voitto-osuudesta verotetaan 3 artiklan määräysten mukaan.

Oikeuden käyttämisestä suoritettavan voitto-osuuden kaltaisena pidetään palkkiota, joka ajoittaisin maksetaan patentin, mallin tai muun sellaisen käyttämisestä.

14. Se seikka, että joku toisessa sopimusvaltiossa toimessa oleva henkilö virkansa perusteella tilapäisesti oleskelee toisen valtion alueella, ei ole, mikäli hän saa palkkaetunsa yksinomaan edellisessä valtiossa verovelvolliselta työnantajaltaan, aiheuttava sitä, että toimintaa pidetään viimeksimainitun valtion alueella harjoitettuna.

15. Henkilöön, jonka tämän sopimuksen mukaan katsotaan asuvan molempien valtioiden välisellä rajalla olevassa maalais- tai kaupunkikunnassa ja joka samanlaisessa kunnassa toisessa valtiossa tekee työtä, mistä saa 7 artiklan toisessa kappaleessa mainittua laatua olevia tuloja, on sovellettava, kunnes ehkä erityinen sopimus semmoisten henkilöiden verottamisesta tehdään, kolmannen artiklan määräyksiä, mikäli on kysymys sellaisten tulojen verottamisesta.

16. Ylioppilaita, jotka vain opiskelutarkoituksessa oleskelevat toisessa sopimusvaltiossa, ei tämä valtio verota niistä tuloista, joita he saavat elantoonsa ja opiskeluunsa toisessa valtiossa asuvilta ja siellä jo verovelvollisilta omaisiltaan.

17. Till undvikande av möjligen uppkommande tvivelsmål uttalas, att bestämmelsen i artikel 9 icke inverkar på rätten att åtnjuta eventuella, längre gående befrielser, som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller framdeles må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare.

I den mån på grund av sådana längre gående befrielser påförande av direkta skatter icke sker i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

18. Vad i artikel 10 stadgas om rätt att tillämpa viss högre skattesats skall gälla även beträffande i artikel 9 andra stycket avsedd person i dennes hemland samt, såvitt angår beskattningen i Finland, finsk medborgare, även om han ej är bosatt i Finland.

19. Beträffande arvs- och gåvoskatter förbehålla sig de avtalslutande staterna att träffa särskild överenskommelse.

20. Vardera staten är oförhindrad att, i fråga om inkomst eller förmögenhet, som jämlikt detta avtal skall beskattas i bostadslandet, i förekommande fall för medgivande av frihet från stats- eller kommunalskatt, som enligt statens allmänna skattelagar skall påföras viss skattskyldig, påfordra bevis, att samma inkomst eller förmögenhet i motsvarande avseende beskattats i den andra staten.

Som skedde i Stockholm, i två exemplar, den 16 mars 1931.

17. Mahdollisesti esiintyvien epäilysten välttämiseksi selitetään, että 9 artiklan määräys ei vaikuta oikeuteen saada ehkä laajempiakin vapautuksia, joita kansainvälisen oikeuden yleisten säännösten nojalla on myönnetty tai vastedes myönnetään diplomaattisten ja konsulitointen haltijoille.

Mikäli välittömien verojen maksettavaksi pano sellaisten laajempien vapautuksien nojalla ei tapahdu asemamaassa, pidätetään verotus kotimaalle.

18. Mitä 10 artiklassa säädetään oikeudesta soveltaa määrättyä korkeampaa verokantaa, on oleva voimassa myös 9 artiklan toisessa kappaleessa mainitusta henkilöstä hänen kotimaassaan sekä, mikäli on kysymys Suomessa tapahtuvasta verotuksesta, Suomen kansalaisesta, silloinkin kun hän ei asu Suomessa.

19. Sopimusvaltiot pidättävät itselleen oikeuden erityisen sopimuksen tekemiseen perintö- ja lahjaveroista.

20. Kumpikin valtio on esteetön, kysymyksen ollen tämän sopimuksen mukaan asuntomaassa verotettavasta tulosta tai omaisuudesta, esiintyvissä tapauksissa vapautuksen myöntämistä varten sellaisesta valtion tai kunnan verosta, joka valtion yleisten verolakien mukaan on pantava jonkun määrätyn verovelvollisen suoritettavaksi, vaatimaan todistusta siitä, että samasta tulosta tai omaisuudesta on vastaavassa suhteessa verotettu toisessa valtiossa.

Tehtiin Tukholmassa, kahtena kappaleena, 16 päivänä maaliskuuta 1931.

# Avtal med Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter. Stockholm den 6 maj 1932.

Ratificerat av Sverige den 3 juni 1932. Ratifikationerna utväxlade i Köpenhamn den 25 juni 1932.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 660.)

## Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter.

Konungariket Sverige och Konungariket Danmark hava, för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter, överenskommit att sluta avtal angående uppdelning av beskattningsrätten mellan de båda staterna med hänsyn till olika skattekällor.

För detta ändamål hava till fullmäktige utsett:

— — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava granskat varandras fullmakter och funnit dem i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Artikel 1.*

Detta avtal är tillämpligt å medborgare i Konungariket Sverige och Konungariket Danmark samt å svenska och danska juridiska personer.

*Artikel 2.*

Avtalet innehåller bestämmelser allenast rörande direkta skatter.

Med direkta skatter avses i detta avtal skatter, som på grundval av de avtalslutande staternas lagstiftning utgå direkt å nettoinkomst eller å nettoförmögenhet, vare sig för statens eller kommuns räkning.

## Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige til Undgaaelse af Dobbeltbeskatning vedrørende direkte Skatter.

Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige er, for at undgaa Dobbeltbeskatning vedrørende direkte Skatter, blevet enige om at oprette en Overenskomst angaaende Deling af Beskatningsretten mellem begge Stater med Hensyn til forskellige Skattekilder.

I dette Øjemed har til Befuldmægtigede udnævnt:

— — — — — — — — — — — —

som, efter at have undersøgt hinandens Fuldmagter og fundet dem i god og behørig Form, er blevet enige om følgende Bestemmelser:

*Artikel 1.*

Denne Overenskomst finder Anvendelse med Hensyn til Statsborgere i Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige samt paa danske og svenske juridiske Personer.

*Artikel 2.*

Overenskomsten angaar alene direkte Skatter.

Som direkte Skatter anses i denne Overenskomst Skatter, som paa Grundlag af de kontraherende Staters Lovgivning erlægges direkte af Netto-Indkomst eller af Netto-Formue, enten for Statens eller Kommunens Regning.

Som direkta skatter anses särskilt:

1. beträffande lagstiftningen i Sverige:

a) statlig inkomst- och förmögenhetsskatt,

b) kommunal inkomstskatt,

c) kommunal progressivskatt, samt

d) utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de under a)—c) angivna skatterna;

2. beträffande lagstiftningen i Danmark:

a) inkomst- och förmögenhetsskatt till staten,

b) kommunal inkomstskatt,

c) utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de under a) och b) angivna skatterna.

*Artikel 3.*

Såframt ej annat stadgas i detta avtal, beskattas inkomst och förmögenhet allenast i den av de avtalslutande staterna, där den skattskyldige anses vara bosatt.

Enskild skattskyldig anses enligt detta avtal bosatt i en av staterna, om han där har sitt egentliga bo och hemvist, eller, därest han icke har sådant bo och hemvist i någon av dessa stater, om han där stadigvarande vistas. Stadigvarande vistelse i ena staten anses föreligga under tid, då den skattskyldige å någon ort inom staten uppehåller sig under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att vistas där icke blott tillfälligtvis.

Enskild skattskyldig, som icke har sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistas i någon av de avtalslutande staterna men likväl enligt lagstiftningen i dessa stater blir utsatt för dubbelbeskattning, skall vid tillämpning av bestämmel-

Som direkte Skatter betragtes særlig:

1. vedrørende Lovgivningen i Danmark:

a) Indkomst- og Formueskat til Staten,

b) kommunal Indkomstskat,

c) Skatter og Afgifter, som erlægges paa samme Grundlag som nogen af de under a) og b) angivne Skatter,

2. vedrørende Lovgivningen i Sverige:

a) statslig Indkomst- og Formueskat,

b) kommunal Indkomstskat,

c) kommunal Progressivskat, samt

d) Skatter og Afgifter, som erlægges paa samme Grundlag som nogen af de under a)—c) angivne Skatter.

*Artikel 3.*

Saafremt ikke andet bestemmes i denne Overenskomst, beskattes Indkomst og Formue kun i den af de kontraherende Stater, hvor den skattepligtige anses for at være bosat.

Skattepligtige Personer betragtes ifølge denne Overenskomst som bosatte i en af Staterne, hvis de der har deres faste Bopæl og Hjemsted, eller, saafremt de ikke har saadan Bopæl og Hjemsted i nogen af disse Stater, hvis de stadigt opholder sig der. Stadigt Ophold i den ene Stat anses for at foreligge, naar den skattepligtige opholder sig paa et Sted indenfor Staten under Omstændigheder, af hvilke kan drages den Slutning, at Hensigten er at opholde sig der ikke blot midlertidigt.

Skattepligtig Person, som ikke har sin egentlige Bopæl og Hjemsted eller stadigt opholder sig i nogen af de kontraherende Stater, men alligevel ifølge Lovgivningen i disse Stater bliver udsat for Dobbeltbeskatning, skal ved Anvendelse af Bestemmelserne i

serna i detta avtal anses vara bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap.

Juridisk person anses enligt detta avtal vara bosatt i den stat, där styrelsen eller högsta förvaltningen har sitt säte. Emellertid beröras icke härav bestämmelserna i de båda staternas lagstiftning om beskattningsort för oskifta dödsbon.

*Artikel 4.*

Skatt å inkomst av fast egendom, belägen i en av de båda staterna, utgår allenast i denna stat.

*Artikel 5.*

Skatt å inkomst av handel, industri eller annan rörelse eller yrke, vilken inkomst härflyter från fast driftställe i en av de båda staterna, utgår, såframt ej i det följande annorlunda stadgas, allenast i denna stat. Finnas fasta driftställen i båda staterna, uppbär vardera staten skatt å den del av inkomsten, som förvärvas från inom statens område befintligt fast driftställe.

Som fast driftställe anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande finnes särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom plats där företaget har sin ledning, kontor, filial, stadigvarande agentur, tillverkningsplats, verkstad, inköps- eller försäljningsställe, varunederlag, gruva eller annan fyndighet, som är föremål för bearbetning.

Som inkomst av rörelse betraktas även inkomst genom delägarskap i företag, dock icke inkomst av aktier och likartade värdepapper.

*Artikel 6.*

Skatt å inkomst av företag för utövande av sjöfart eller luftfart, vars

denne Aftale anses for bosat i den Stat, i hvilken han er Statsborger.

Juridisk Person betragtes ifølge denne Overenskomst som bosat i den Stat, hvor Bestyrelsen eller den højeste Ledelse har sit Sæde. Imidlertid berøres herved ikke Bestemmelserne i de to Staters Lovgivning om Beskatningsstedet for uskiftede Dødsboer.

*Artikel 4.*

Skat paa Indkomst af fast Ejendom, beliggende i en af de to Stater, erlægges kun i denne Stat.

*Artikel 5.*

Skat paa Indkomst af Handel, Industri eller anden Erhvervs-Virksomhed eller Næring, som udøves fra fast Driftssted i en af de to Stater, erlægges, saafremt ikke andet bestemmes i det følgende, kun i denne Stat. Findes faste Driftssteder i begge Stater, oppebærer hver Stat Skat paa den Del af Indkomsten, som erhverves fra Driftsstedet indenfor den paagældende Stats Omraade.

Som fast Driftssted betragtes Plads, paa hvilken der findes særligt Anlæg eller er vedtaget særlige Bestemmelser for stadigt Brug ved Virksomhedens Udøvelse, saasom Plads, hvor Foretagendet har sin Ledelse, Kontor, Filial, stadigværende Agentur, Produktionssted, Værksted, Indkøbs- eller Salgssted, Vareoplag, Grube, Stenbrud eller lignende, som er Genstand for Bearbejdelse.

Som Indkomst af Erhvervs-Virksomhed betragtes ogsaa Indkomst som Medejere af Forretningsforetagender, dog ikke Indkomst af Aktier og lignende Værdipapirer.

*Artikel 6.*

Skat paa Indkomst af Forretningsforetagender, bestaaende i Udøvelse

verkliga ledning har sitt säte i en av de båda staterna, utgår allenast i denna stat.

*Artikel 7.*

För förmögenhet, bestående av fast egendom i en av de båda staterna eller tillbehör till sådan egendom, utgår skatt allenast i denna stat.

För förmögenhet, bestående av företag för utövande av handel, industri eller annan rörelse eller yrke, utgår skatt allenast i den stat, vilken enligt bestämmelserna i detta avtal skatt å inkomst av samma förmögenhet tillkommer.

*Artikel 8.*

För diplomatiska, lönade konsulära och med dessa likställda representanter för vardera av de avtalslutande staterna skola gälla följande särskilda bestämmelser. Dessa representanter, såvitt de äro ämbetmän till yrket, och dem tilldelade befattningshavare samt i nämnda ämbetsmäns eller befattningshavares tjänst anställda personer, för så vitt de ej äro medborgare i anställningslandet, påföras direkta skatter i anställningslandet allenast såvitt angår i artiklarna 4, 5 och 6 angivna inkomster och i artikel 7 omförmäld förmögenhet; i övrigt förbehålles beskattningen hemlandet.

Olönade konsuler, som äga medborgarskap endast i den stat de representera, påföras icke direkta skatter i anställningslandet för förmåner, vilka av dem åtnjutas såsom ersättning för deras konsulära verksamhet; denna beskattning förbehålles hemlandet.

*Artikel 9.*

Den stat, i vilken den skattskyldige anses vara bosatt, må vid bestämmande av skatten använda den skat-

af Søfart eller Luftfart, hvis virkelige Ledelse har sit Sæde i en af de to Stater, erlægges kun i denne Stat.

*Artikel 7.*

Formue, bestaaende af fast Ejendom i en af de to Stater eller Tilbehør til saadan Ejendom, beskattes kun i denne Stat.

Formue, bestaaende i Foretagender til Udøvelse af Handel, Industri eller anden Erhvervs-Virksomhed eller Næring, beskattes kun i den Stat, som ifølge Bestemmelserne i denne Overenskomst er berettiget til at kræve Skat af Indkomsten af samme Formue.

*Artikel 8.*

For diplomatiske, lønnede konsulære og med disse ligestillede Repræsentanter for hver af de kontraherende Stater gælder følgende særlige Bestemmelser:

Disse Repræsentanter, forsaavidt de er faste Embedsmænd, og de dem tildelte Tjenestemænd, samt de i nævnte Embeds- eller Tjenestemænds Tjeneste ansatte Personer, forsaavidt de ikke er Statsborgere i Ansættelseslandet, beskattes kun i Ansættelseslandet, forsaavidt angaar de i Artikel 4, 5 og 6 angivne Indkomster og den i Artikel 7 omtalte Formue; iøvrigt forbeholdes Beskatningen Hjemlandet.

Ulønnede Konsuler, som alene er Statsborgere i den Stat, de repræsenterer, beskattes ikke i Ansættelseslandet af Fordele, der tilfalder dem som Vederlag for deres konsulære Virksomhed. Denne Beskatning forbeholdes Hjemlandet.

*Artikel 9.*

Den Stat, i hvilken den skattepligtige anses for at være bosat, maa ved Fastsættelsen af Skatten anvende den

tesats, som skulle hava tillämpats, om även inkomst och förmögenhet, som enligt föreskrifterna i detta avtal äro i beskattningshänseende förbehållna den andra staten, tagits till beskattning i förstnämnda stat.

*Artikel 10.*

Kan skattskyldig visa, att av beskattningsmyndigheterna i de avtalslutande staterna vidtagna åtgärder för honom medfört dubbelbeskattning, må han häremot göra erinringar hos den stat, som han tillhör. Anses erinringarna grundade, kan denna stats högsta finansmyndighet träffa överenskommelse med den andra statens högsta finansmyndighet för att på skäligt sätt undvika dubbelbeskattning.

*Artikel 11.*

I fall, då svårighet eller tvivelsmål uppkommer vid detta avtals tolkning och tillämpning, kunna de högsta finansmyndigheterna i de båda avtalslutande staterna träffa särskilda överenskommelser.

*Artikel 12.*

De avtalslutande staterna förbinda sig att överlämna åt sina högsta finansmyndigheter att träffa skäligt avgörande av varje annan fråga, som, på grund av olikhet mellan de i båda staterna gällande principerna angående skattens utgörande eller eljest, kan, utan att vara uttryckligen reglerad i detta avtal, uppstå beträffande de direkta skatterna.

*Artikel 13.*

Detta avtal träder första gången i tillämpning beträffande de skatter, som utgå på grund av taxering — i Sverige år 1932 och i Danmark för taxeringsåret 1932/1933 — för kalenderåret 1931 eller de särskilda rä-

Skattesats, som skulde have været bragt til Anvendelse, hvis ogsaa Indkomst og Formue, som ifølge Forskrifterne i denne Overenskomst kun maa beskattes i den anden Stat, var inddraget under Beskatning i førstnævnte Stat.

*Artikel 10.*

Kan den skattepligtige paavise, at Bestemmelser, trufne af Beskatningsmyndighederne i de kontraherende Stater, for ham har medført Dobbeltbeskatning, maa han herimod gøre Indsigelse hos den Stat, som han tilhører. Anses Indsigelsen for begrundet, kan denne Stats højeste Finansmyndighed træffe Overenskomst med den anden Stats højeste Finansmyndighed for paa rimelig Maade at undgaa Dobbeltbeskatning.

*Artikel 11.*

I Tilfælde, hvor Vanskeligheder eller Tvivl opstaar ved denne Overenskomsts Fortolkning og Anvendelse, kan de højeste Finansmyndigheder i begge de kontraherende Stater træffe særlige Overenskomster.

*Artikel 12.*

De kontraherende Stater forpligter sig til at overlade til deres højeste Finansmyndigheder at træffe rimelig Afgørelse af ethvert andet Spørgsmaal vedrørende de direkte Skatter, som, paa Grund af Forskelligheder mellem de i begge Stater gældende Principer angaaende Skattens Erlæggelse eller iøvrigt, kan forekomme uden at være udtrykkelig reguleret i denne Overenskomst.

*Artikel 13.*

Denne Overenskomst bringes første Gang til Anvendelse vedrørende de Skatter, som erlægges paa Grundlag af Skatteligningen — i Danmark for Skatteaaret 1932/33 og i Sverige for Aaret 1932 — for Kalenderaaret 1931

kenskapsår, som ligga till grund för dessa taxeringar.

*Artikel 14.*

Detta avtal, som är avfattat i dubbla originalexemplar på svenska och danska språken, skall ratificeras för Sveriges del med riksdagens samtycke av Hans Maj:t Konungen av Sverige och för Danmarks del av Hans Maj:t Konungen av Danmark och Island. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Köpenhamn. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och förbliver gällande, så länge detsamma icke uppsäges av någon av de avtalslutande staterna. Uppsägning skall äga rum minst åtta månader före kalenderårets utgång. Har denna uppsägningstid iakttagits, tillämpas avtalet sista gången å de skatter, som utgå på grund av taxering för det år, vars utgång uppsägningen avsett.

Till bekräftelse härå hava de båda staternas fullmäktige undertecknat avtalet och försett detsamma med sigill.

Som skedde i Stockholm, i två exemplar, den 6 maj 1932.

**Slutprotokoll.**

Vid undertecknandet av det denna dag mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark slutna avtalet för undvikande av dubbelbeskatning beträffande direkta skatter hava undertecknade fullmäktige avgivit följande likalydande förklaringar, som utgöra en integrerande del av avtalet.

1. Angående sådana skattskyldiga, som icke tillhöra någon av de avtalslutande staterna, kunna de högsta finansmyndigheterna i dessa stater

eller de særlige Regnskabsaar, som ligger til Grund for disse Ansættelser.

*Artikel 14.*

Denne Overenskomst, som er affattet i dobbelte Originaleksemplarer paa Dansk og Svensk, skal ratificeres for Danmarks Vedkommende af Hans Majestæt Kongen af Danmark og Island og for Sveriges Vedkommende med Rigsdagens Samtykke af Hans Majestæt Kongen af Sverige. Ratifikationsinstrumenterne skal snarest muligt udveksles i København. Overenskomsten træder i Kraft med Udvekslingen af Ratifikationsinstrumenterne og forbliver gældende, saa længe den ikke opsiges af nogen af de kontraherende Stater. Opsigelse skal finde Sted mindst otte Maaneder før et Kalenderaars Udgang. Er dette Opsigelsesvarsel blevet iagttaget, finder Overenskomsten sidste Gang Anvendelse paa de Skatter, som erlægges paa Grundlag af Skatteligningen for det Aar, hvis Udløb Opsigelsen angaar.

Til Bekræftelse herpaa har begge Staters Befuldmægtigede undertegnet Overenskomsten og forsynet denne med Segl.

Som sket i Stockholm, i to Eksemplarer, den 6 maj 1932.

**Slutprotokol.**

Ved Undertegnelsen af den denne Dag mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige indgaaede Overenskomst til Undgaaelse af Dobbeltbeskatning vedrørende direkte Skatter har undertegnede Befuldmægtigede afgivet følgende enslydende Erklæringer, som udgør en integrerende Del af Overenskomsten.

1. Angaaende saadanne skattepligtige, som ikke tilhører nogen af de kontraherende Stater, kan de højeste Finansmyndigheder i disse Stater fra

från fall till fall träffa särskilda överenskommelser till undvikande av dubbelbeskattning. Därvid skall i synnerhet hänsyn tagas till skattskyldiga, tillhörande sådana stater, vilka träffat avtal med båda de avtalslutande staterna angående undvikande av dubbelbeskattning.

2. Den i artikel 2 av avtalet intagna uppräkningen av direkta skatter avser icke att vara uttömmande.

Tvivelaktiga frågor rörande vilka skatter, som innefattas under avtalet, skola avgöras i samförstånd mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter.

De båda staternas högsta finansmyndigheter skola, så ofta anledning därtill förekommer, utbyta förteckningar över i vardera staten utgående direkta skatter.

3. Med kommuner förstås i detta avtal kommuner av såväl högre som lägre ordning.

4. Såsom direkta skatter enligt detta avtal anses ej värdestegringsskatter, omsättningsskatter, skatter å samfärdsel eller förbrukning, särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhållning, arvs- och gåvoskatter samt ej heller i Sverige utgående »bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter» eller motsvarande i Danmark utgående skatter.

Därest i någondera staten införes beskattning av inkomst av kapital vid källan (genom avdrag), skall, intill dess särskild överenskommelse träffas, dylik beskattning ej innefattas under avtalet.

5. Skulle tvivelsmål uppstå om i vilken av de båda staterna enskild skattskyldig har sitt egentliga bo och hemvist, skall denna fråga avgöras genom särskild överenskommelse mellan de högsta finansmyn-

Tilfælde til Tilfælde træffe særlige Overenskomster til Undgaaelse af Dobbeltbeskatning. Herved skal særlig tages Hensyn til skattepligtige, tilhørende saadanne Stater, som har truffet Overenskomst med begge de kontraherende Stater angaaende Undgaaelse af Dobbeltbeskatning.

2. Den i Artikel 2 af Overenskomsten optagne Opregning af direkte Skatter tilsigter ikke at være udtømmende.

Tvivlsspørgsmaal om, hvilke Skatter der omfattes af Overenskomsten, skal afgøres i god Forstaaelse mellem begge Staters højeste Finansmyndigheder.

Begge Staters højeste Finansmyndigheder skal, saa ofte Anledning dertil forekommer, udveksle Fortegnelser over de i hver Stat gældende direkte Skatter.

3. Ved Kommuner forstaas i denne Overenskomst Kommuner af saavel højere som lavere Orden.

4. Som direkte Skatter ifølge denne Overenskomst betragtes ikke Værdistigningsskatter, Omsætningsskatter, Skatter paa Samfærdsel eller Forbrug, særlige Skatter paa Lotteri-Gevinst og Væddemaal, Arve- og Gaveskatter samt ej heller i Sverige erlagte Skatter for særlige Fordele og Rettigheder (bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter) eller tilsvarende i Danmark erlagte Skatter.

Saafremt der i nogen af Staterne indføres Beskatning af Indkomst af Kapital ved Kilden (ved Afkortning) skal, indtil særlig Overenskomst træffes, saadan Beskatning ikke indbefattes i Overenskomsten.

5. Skulde Tvivl opstaa om, i hvilken af de to Stater en skattepligtig Person har sin faste Bopæl og Hjemsted, skal dette Spørgsmaal afgøres ved særlig Overenskomst mellem de højeste Finansmyndigheder i begge

digheterna i de båda staterna. Hänsyn skall därvid tagas till i vilkendera staten den skattskyldige kan anses hava centrum för sina intressen, eller, om ej heller detta kan avgöras, till medborgarskapet.

Beträffande skattskyldig, som år efter år vanligen under längre tidrymd vistas i den av de båda staterna, där han enligt detta avtal ej anses vara bosatt, kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa skäligt avgörande, i vad mån rätt att beskatta inkomst eller förmögenhet, som i artikel 3 avses, skall tillkomma den andra staten. Hänsyn skall härvid tagas till de tidrymder den skattskyldige vanligen vistas i vardera staten.

6. Inkomst eller förmögenhet, för vilken oskift dödsbo i den ena staten beskattas, må ej tillika beskattas hos dödsbodelägare i den andra staten.

Penningfideikommiss samt avlösningssummor för fideikommiss (danska län och stamhus inbegripna) omfattas icke av bestämmelserna i detta avtal, utan skola däri nedlagd förmögenhet och därav härflytande inkomster vara underkastade beskattning efter de i varje stat gällande bestämmelserna. Båda staterna äro ense om att i förekommande fall genom sina högsta finansmyndigheter upptaga förhandlingar om i vilken omfattning och efter vilka grunder skattelindring kan medgivas innehavare av sådana fideikommiss, för så vitt dubbelbeskattning av dem skulle föreligga.

7. Bestämmelsen i artikel 4 gäller såväl inkomst, som förvärvas genom den fasta egendomens omedelbara förvaltande och brukande, som ock inkomst genom uthyrning, utarrendering samt varje annat slags användning av egendomen ävensom

Stater. Herved skal tages Hensyn til, i hvilken af Staterne den skattepligtige maa anses for at have Centrum for sine Interesser, eller, hvis ej heller dette kan afgøres, til hans Statsborgerforhold.

Angaaende Personer, som Aar efter Aar sædvanlig i længere Tidsrum har Ophold i den af de to Stater, i hvilken vedkommende efter denne Overenskomst ikke kan anses for at være bosat, kan begge Staters højeste Finansmyndigheder træffe rimelig Afgørelse af, i hvilket Omfang den anden Stat skal have Ret til at beskatte Indkomst og Formue efter Reglerne i Artikel 3. Herved skal tages Hensyn til det Tidsrum, den skattepligtige sædvanligvis opholder sig i hver af Staterne.

6. Indkomst eller Formue, af hvilken uskiftet Dødsbo i den ene Stat beskattes, maa ikke tillige beskattes hos de i Dødsboet anpartsberettigede i den anden Stat.

Pengefideikommisser samt Afløsningssummer for Fideikommisser (danske Len og Stamhuse indbefattede) omfattes ikke af Bestemmelserne i denne Overenskomst, men den til saadanne henhørende Formue og de deraf flydende Indkomster, skal være undergivet Beskatning efter de i hver Stat gældende Bestemmelser. Begge Stater er enige om i paakommende Tilfælde gennem sine højeste Finansmyndigheder at optage Forhandlinger om, i hvilket Omfang og efter hvilke Grundsætninger Skattelempelse kan gives Indehaverne af saadanne Fideikommisser, forsaavidt Dobbeltbeskatning af disse skulde foreligge.

7. Bestemmelsen i Artikel 4 gælder saavel Indkomst, som erhverves ved den faste Ejendoms umiddelbare Anvendelse og Brug, som Indkomst ved Udleje, Bortforpagtning samt enhver anden Slags Anvendelse af Ejendommen, ligesom Realisationsfor-

realisationsvinst, som förvärvas genom icke yrkesmässig avyttring av fast egendom samt av tillbehör, som avyttras i samband med egendomen.

Såsom inkomst av fast egendom betraktas inkomst genom avverkning av skog på egen eller annans mark, så ock inkomst, som må tillkomma avverkaren genom det avverkade virkets forsling till exporthamn och dess försäljning inom riket ävensom genom sådan förädling av virket, som inom riket äger rum annorstädes än å fast driftställe.

8. Till yrke enligt artikel 5 räknas även fritt yrke, såsom vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande och uppfostrande verksamhet, så ock verksamhet som läkare, advokat, arkitekt och ingenjör.

9. Bestämmelserna i artikel 5 gälla såväl inkomst, som förvärvas genom omedelbart bedrivande av rörelse, som ock inkomst genom rörelses upplåtelse åt annan ävensom vinst genom avyttring av rörelsen eller del därav eller av föremål, som användes i rörelsen.

10. Plats för byggnadsföretag, vars utförande överskridit eller, såvitt förutses kan, kommer att överskrida en tidrymd av tolv månader, skall anses såsom fast driftställe i avtalets mening.

Fast driftställe i den ena av de avtalslutande staterna skall ej anses föreligga allenast på den grund, att ett i den andra staten hemmahörande företag i den förra staten har ett dotterbolag eller där upprätthåller affärsförbindelser blott genom en fullständigt oberoende representant eller genom en representant (agent), som visserligen är stadigvarande verksam för företagets räkning inom den förra staten men

tjeneste, som erhverves ved ikke erhvervsmæssig Afhændelse af fast Ejendom samt af Tilbehør, som afhændes i Forbindelse med Ejendommen.

Som Indkomst af fast Ejendom betragtes Indkomst ved Fældning af Skov paa egen eller andens Mark, saavel som Indkomst, som maa tilkomme Producenten ved det fældede Tømmers Befordring til Eksporthavn og dets Salg indenfor Riget, ligesom ved saadan Forædling af Tømmeret, som finder Sted indenfor Riget andetsteds end paa fast Driftssted.

8. Til Næring ifølge Artikel 5 regnes ogsaa fri Næring, saasom videnskabelig, kunstnerisk, litterær, undervisende og opdragende Virksomhed, som ogsaa Virksomhed som Læge, Advokat, Arkitekt og Ingeniør.

9. Bestemmelserne i Artikel 5 gælder saavel Indkomst, som erhverves ved umiddelbar Drift af Virksomheden, som ogsaa Indkomst ved Virksomhedens Udleje til en anden, ligesom Fortjeneste ved Afhændelse af Virksomheden eller Del deraf eller af Genstande, som anvendes i Virksomheden.

10. Plads for Byggeforetagende, hvis Udførelse har overskredet eller, saavidt kan forudses, kommer til at overskride en Tidsperiode af tolv Maaneder, skal anses som fast Driftssted i Overenskomstens Betydning.

Fast Driftssted i den ene af de kontraherende Stater skal ikke anses for at foreligge alene af den Grund, at et i den anden Stat hjemmehørende Foretagende i den første Stat har et Datterselskab eller der opretholder Forretningsforbindelser blot ved en fuldstændig uafhængig Repræsentant eller gennem en Repræsentant (Agent), som vel er stadigt virksom for Foretagendets Regning indenfor den første Stat, men kun formidler

blott förmedlar affärer utan att vara befullmäktigad att avsluta affärer å företagets vägnar.

11. De högsta finansmyndigheterna kunna sluta särskilt avtal för att på skäligt sätt åstadkomma uppdelning av inkomster av handel, industri och annan rörelse i de i artikel 5 första stycket andra punkten avsedda fallen.

12. Med »likartade värdepapper» i artikel 5 sista stycket förstås, såvitt gällande lagstiftning i Sverige angår, lotter i solidariska bankbolag och bevis å andelar i svenska ekonomiska föreningar samt, såvitt gällande lagstiftning i Danmark angår, bevis å andelar, som innehavas av kommanditdelägare, intressenter, andelshavare eller andra begränsat ansvariga delägare i förvärvsverksamhet.

Därest på grund av ändring av bestämmelserna i någondera statens lagstiftning angående bolag eller andra sammanslutningar för företags drivande fråga uppkommer om innebörden av uttrycket »likartade värdepapper», kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa särskild överenskommelse härutinnan.

13. Royalty, som utgår för nyttjande av fast egendom eller för bearbetande av gruva eller annan fyndighet, beskattas i den av staterna, där den fasta egendomen, gruvan eller fyndigheten är belägen.

Annan royalty beskattas enligt bestämmelserna i artikel 3.

Såsom royalty anses jämväl periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

14. Studenter, som allenast i studiesyfte uppehålla sig i en av de avtalslutande staterna, underkastas icke beskattning i denna stat för belopp, som de för sitt underhåll och sina studier mottaga från sina i den

Forretninger uden at være befuldmægtiget til at afslutte Forretninger paa Foretagendets Vegne.

11. De højeste Finansmyndigheder kan indgaa særlig Overenskomst for paa rimelig Vis at tilvejebringe Deling af Indkomster af Handel, Industri og anden Erhvervs-Virksomhed i de i Artikel 5, første Stykke, andet Punkt, tilsigtede Tilfælde.

12. Ved »lignende Værdipapirer» i Artikel 5, sidste Stykke, forstaas, forsaavidt den gældende Lovgivning i Danmark angaar, Andelsbeviser, som indehaves af Kommanditister, Interessenter, Andelshavere eller andre ikke fuldt ansvarlige Deltagere i Erhvervs-Virksomhed, samt, forsaavidt den gældende Lovgivning i Sverige angaar, Parter i solidariske Bankselskaber og Beviser for Andele i svenske, økonomiske Foreninger.

Saafremt der paa Grund af Ændring af Bestemmelserne i en af Staternes Lovgivning angaaende Selskaber eller andre Sammenslutninger i Erhvervsøjemed opstaar Spørgsmaal om Betydningen af Udtrykket »lignende Værdipapirer», kan begge Staters højeste Finansmyndigheder træffe særlig Overenskomst herom.

13. Royalty, som erlægges for Udnyttelse af fast Ejendom eller for Bearbejdelse af Grube, Stenbrud eller lignende, beskattes i den af Staterne, hvor den faste Ejendom, Gruben eller Bruddet er beliggende.

Anden Royalty beskattes ifølge Bestemmelserne i Artikel 3.

Med Royalty ligestilles periodisk Afgift for Udnyttelse af Patent, Mønster eller lignende.

14. Studenter, som udelukkende i Studieøjemed opholder sig i en af de kontraherende Stater, underkastes ikke Beskatning i denne Stat for Beløb, som de til deres Ophold og Studier modtager fra deres i den anden Stat

andra staten bosatta och där redan skattskyldiga anhöriga.

15. Till undvikande av möjligen uppkommande tvivelsmål uttalas, att bestämmelsen i artikel 8 icke inverkar på rätten att åtnjuta eventuella, längre gående befrielser, som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller framdeles må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare.

I den mån på grund av sådana längre gående befrielser påförande av direkta skatter icke sker i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

Vad i artikel 9 stadgas om rätt att tillämpa viss högre skattesats skall beträffande i artikel 8 första stycket avsedd person gälla dennes hemland.

16. Beträffande arvs- och gåvoskatter samt om ömsesidigt bistånd i beskattningsärenden förbehålla sig de avtalslutande staterna att träffa särskild överenskommelse.

17. Med hänsyn till den danska lagstiftningens ståndpunkt att för bosättning under viss tid i Danmark taga till beskattning inkomst, som under föregående år förvärvats, förklara sig de avtalslutande staterna ense därom, att hinder enligt avtalet ej skall anses förligga för dylik beskattning i Danmark av inkomst, som avses i artikel 3, samt att spörsmålet, huruvida dubbelbeskattning i fråga om dylik inkomst skall anses föreligga, skall enligt avtalet bedömas med hänsyn till om beskattning sker i båda staterna på grund av bosättning under samma tidrymd.

Om en person, som efter den 1 april 1932 flyttar till Danmark från Sverige, inom två år efter flyttningen återflyttar till Sverige, skall Danmark vara berättigat att, utan hinbosatte og der skattepligtige Slægtninge.

15. Til Undgaaelse af muligt opstaaende Tvivlstilfælde udtales, at Bestemmelsen i Artikel 8 ikke indvirker paa Retten til at nyde eventuelle yderligere gaaende Fritagelser, som i Kraft af Folkerettens almindelige Regler er indrømmet eller fremdeles vil blive indrømmet diplomatiske og konsulære Tjenestemænd.

I det Omfang, i hvilket der paa Grund af saadanne yderligere Fritagelser, ikke sker Beskatning i Ansættelseslandet, forbeholdes Beskatningen Hjemlandet.

Bestemmelsen i Artikel 9 om Ret til at anvende en vis, højere Skattesats, skal finde Anvendelse ogsaa med Hensyn til de i Artikel 8 første Stykke omhandlede Personer, forsaavidt angaar Beskatningen i deres Hjemland.

16. Angaaende Arve- og Gaveskatter samt om gensidig Bistand i Skattesager forbeholder de kontraherende Stater sig at træffe særlig Overenskomst.

17. Under Hensyn til den danske Lovgivnings Standpunkt, hvorefter Beskatning som Følge af Bopæl sker efter Indkomst, erhvervet Aaret forud for Skatteaaret, erklærer de to Stater sig enige i, at Overenskomsten ikke skal være til Hinder for saadan Beskatning i Danmark af Indkomst, henhørende under Artikel 3, samt at Spørgsmaalet om, hvorvidt Dobbeltbeskatning med Hensyn til saadan Indkomst skal siges at foreligge, skal bero paa, om Beskatning sker i begge Stater paa Grund af Bopæl i samme Tidsrum.

Forsaavidt en Person, som efter 1 April 1932 er tilflyttet Danmark fra Sverige, inden to Aar efter Tilflytningen atter flytter tilbage til Sverige, skal Danmark være berettiget til,

der av bestämmelserna i artikel 3, behålla beskattningsrätten för en tidrymd motsvarande den skattefrihetsperiod, som i Danmark medgivits vid inflyttningen, dock ej längre än till utgången av det skatteår, varunder återflyttningen till Sverige äger rum.

Skulle tillämpningen av sålunda givna bestämmelser medföra, att den sammanlagda beskattningen i båda staterna kommer att avse inkomstbelopp, som är avsevärt större eller avsevärt mindre än det, som skulle tagits till beskattning, om all inkomst för ifrågavarande period beskattats en gång, kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa särskilda överenskommelser om avvikelse från dessa bestämmelser.

Bestämmelserna i artikel 5 skola ej utgöra hinder för Danmark att, i händelse av skattskyldigs flyttning från Sverige till Danmark, vid den första taxeringen efter flyttningen beskatta honom för sådan inkomst av rörelse, som förvärvats i Sverige före flyttningen, därest ifrågavarande rörelse upphör som följd av flyttningen.

18. Bestämmelserna i artikel 3 skola, såvitt angår beskattning av förmögenhet, ej tillämpas i händelse av skattskyldigs flyttning från den ena staten till den andra, utan vardera staten skall i dylikt avseende äga förfara enligt sin lagstiftning, med mindre de båda staternas högsta finansmyndigheter i särskilda fall överenskomma om undantag.

19. Vardera staten skall vara oförhindrad att i förekommande fall fordra bevis för att dubbelbeskattning i avtalets mening föreligger.

Som skedde i Stockholm, i två exemplar, den 6 maj 1932.

uanset Bestemmelsen i Artikel 3, at fastholde Skattepligten for et Tidsrum, svarende til den Periodes Skattefrihed, der blev opnaaet ved Tilflytningen til Danmark, dog ikke udover Udløbet af det Skatteaar, i hvilket Tilbageflytningen til Sverige finder Sted.

Skulde Anvendelsen af disse Bestemmelser medføre, at den samlede Beskatning i begge Stater omfatter Indkomstbeløb, som er væsentlig større eller væsentlig mindre end det Beløb, som vilde være blevet Genstand for Beskatning, hvis den Paagældendes fulde Indkomst for paagældende Periode var blevet beskattet en Gang, kan de to Staters højeste Finansmyndigheder træffe særlig Overenskomst om Afvigelse fra disse Bestemmelser.

Bestemmelsen i Artikel 5 skal ej være til Hinder for, at Danmark i Tilfælde af en Skatteyders Flytning fra Sverige til Danmark, ved første Skatteansættelse efter Tilflytningen beskatter den Paagældende af Erhvervsindkomst, indtjent i Sverige inden Flytningen, saafremt paagældende Erhvervs-Virksomhed ophører som Følge af Flytningen.

18. Bestemmelserne i Artikel 3 skal, forsaavidt angaar Formuebeskatningen, ej finde Anvendelse ved Flytning fra den ene Stat til den anden, idet hvert Land i saadanne Tilfælde skal være berettiget til at gaa frem efter sin almindelige Skattelovgivning, medmindre de to Staters højeste Finansmyndigheder maatte blive enige om Undtagelser i særlige Tilfælde.

19. Hver af Staterne skal have Ret til i paakommende Tilfælde at kræve Dokumentation for, at Dobbeltbeskatning efter denne Overenskomst foreligger.

Som sket i Stockholm, i to Eksemplarer, den 6 maj 1932.

# Förslag

till

# tilläggsavtal till avtalet den 6 maj 1932 mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 666.)

Hans Majestät Konungen av Sverige och Hans Majestät Konungen av Danmark och Island hava, i anslutning till fjärde punkten andra stycket av slutprotokollet till avtalet den 6 maj 1932 mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter, beslutit träffa ett tilläggsavtal och för detta ändamål utsett såsom sina befullmäktigade ombud:

Hans Majestät Konungen av Sverige:

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Hans Majestät Konungen av Danmark och Island:

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava granskat varandras fullmakter och funnit dem i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser.

Uttager någondera staten av svensk eller dansk medborgare bosatt i den andra staten eller av där hemmahörande juridisk person skatt å aktieutdelning vid källan, skall, tillsvidare och intill dess annat avtalas mellan staterna, för undvikande av dubbelbeskattning förfaras som följer:

i den mån skatten vid källan överstiger fem procent av utdelningen, skall det överskjutande beloppet restitueras eller på annat sätt, varom överenskommelse träffas mellan de högsta finansmyndigheterna i de båda staterna, eftergivas, och skall i dylikt fall den andra staten medgiva avdrag från där utgående skatt med fem procent av utdelningen. I avdrag som senast sagts må inräknas sådan skattelättnad, som enligt den ifrågavarande statens lagstiftning må tillkomma skattskyldig genom rätt att vid inkomstberäkningen åtnjuta avdrag för den vid källan uttagna skatten.

Överenskommelsen skall tillämpas beträffande skatt vid källan som utgått efter utgången av februari 1943.

Detta tilläggsavtal, som är avfattat i dubbla originalexemplar på svenska och danska, skall ratificeras för Sveriges del med riksdagens samtycke av Hans Majestät Konungen av Sverige och för Danmarks del av Hans Majestät Konungen av Danmark och Island. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utbytas i Köpenhamn.

Tilläggsavtalet utgör en integrerande del av det den 6 maj 1932 ingångna avtalet och skall förbliva i kraft jämlikt de bestämmelser, som fastställts genom artikel 14 i nämnda avtal.

Till bekräftelse härå hava de båda staternas fullmäktige undertecknat tilläggsavtalet och försett detsamma med sigill.

Stockholm 1943.

*Skrivelse från danska ministern i Stockholm.*

Under Henvisning til de Forhandlinger, som i Juni 1943 førtes i Stockholm mellem danske og svenske Delegerede vedrørende Anvendelsen af Overenskomsten af 6. Maj 1932 mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige til Undgaaelse af Dobbeltbeskatning vedrørende direkte Skatter, har det kgl. danske Gesandtskab herved den Ære at meddele, at der, for saa vidt angaar Skat af Aktieudbytte, af vedkommende danske Myndigheder vil blive indrømmet de nedenfor anførte Lempelser, saalænge korresponderende Lempelser indrømmes fra svensk Side:

Saafremt der i Danmark paalignes i Sverige bosatte danske eller svenske Statsborgere eller der hjemmehørende juridisk Person Skat af Aktieudbytte ved Kilden, skal i det Omfang, hvori Kildeskatten overstiger 5 % af Udbyttet, det overskydende Beløb restitueres eller paa anden, ved Aftale mellem begge Staters øverste Finansmyndigheder fastsat Maade eftergives.

Er saadan Skattelettelse med Hensyn til et vist Aktieudbytte indrømmet i Sverige, fradrages i Danmark i den dér paalignede Inkomstskat til Staten 5 % af Udbyttet. Sidstnævnte Fradrag kan formindskes med den Skattelettelse, som efter den i Danmark gældende Lovgivning maate tilkomme den Skattepligtige paa Grund af Retten til ved Indkomstansættelsen at erholde Fradrag for den erlagte Kildeskat. De her omhandlede Regler skal komme til Anvendelse paa Kildeskat, der paalignes efter Udgangen af Februar 1943.

Stockholm, den 2. Marts 1944.

# Avtal med Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning. Stockholm den 21 mars 1935.

Ratificerat av Sverige den 12 april 1935. Ratifikationerna utväxlade i Stockholm den 25 april 1935.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 668.)

(Översättning.)

**Convention entre la Suède et les Pays-Bas pour éviter les doubles impositions.**

Sa Majesté le Roi de Suède et Sa Majesté la Reine des Pays-Bas, animés du désir d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune, ont décidé de conclure une Convention et ont nommé à cet effet pour Leurs plénipotentiaires, savoir:

**Avtal mellan Sverige och Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning.**

Hans Majestät Konungen av Sverige och Hennes Majestät Drottningen av Nederländerna hava, föranledda av önskan att undvika dubbelbeskattning, såvitt angår skatt å inkomst och förmögenhet, beslutit ingå ett avtal och i detta syfte utsett såsom sina befullmäktigade ombud:

lesquels, après s'être communiqué leurs pleins pouvoirs, trouvés en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

*Article premier.*

§ 1. Les contribuables qui ont leur domicile fiscal dans l'un des deux Etats contractants, et dont certains revenus proviennent, en tout ou en partie, de l'autre Etat, ou dont certains biens sont situés dans cet Etat, bénéficieront, à raison de ces revenus et de ces biens, du régime spécial établi par les articles suivants.

§ 2. Pour l'application de la présente Convention, le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation, et celui des sociétés qui constituent une individualité juridique distincte, est au lieu de leur siège social effectif. Toutefois la présente stipulation ne déroge pas aux dispositions des lois suédoises relatives au lieu d'imposition des successions indivises.

*Article 2.*

§ 1. La présente Convention a pour but d'établir les règles concernant exclusivement l'assiette des impôts sur le revenu et sur la fortune, et additionnels, établie au profit de l'Etat, des provinces et des communes.

§ 2. Les impôts visés sont notamment les suivants:

A. *Pour les Pays-Bas:*

1o la contribution foncière,

2o l'impôt sur le revenu et l'impôt pour le fonds des communes,

3o l'impôt sur la fortune et l'impôt pour la défense I,

vilka, efter att hava meddelat varandra sina fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Artikel 1.*

§ 1. Skattskyldiga, som hava sitt skatterättsliga hemvist i en av de båda avtalslutande staterna och som åtnjuta inkomster, vilka helt eller delvis härröra från den andra staten, eller som hava förmögenhetstillgångar, belägna i den andra staten, skola, såvitt angår dessa inkomster och dessa tillgångar, komma i åtnjutande av den särskilda reglering i beskattningshänseende, varom bestämmelser meddelas i följande artiklar.

§ 2. Vid tillämpning av detta avtal anses såsom skatterättsligt hemvist, såvitt angår fysisk person, dennes normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem samt, vad beträffar sammanslutning, som är juridisk person, den ort, där denna har sitt verkliga säte. Emellertid göres genom denna bestämmelse icke ändring i de svenska författningarnas föreskrifter om beskattningsort för oskifta dödsbon.

*Artikel 2.*

§ 1. Detta avtal avser att meddela bestämmelser endast beträffande skatter å inkomst och förmögenhet till staten, provinser och kommuner ävensom tilläggsskatter.

§ 2. Som sådana skatter anses särskilt:

A) *beträffande Nederländerna:*

1:o) fastighetsskatt,

2:o) inkomstskatt och skatt för kommunal fondering,

3:o) förmögenhetsskatt och försvarsskatt I, samt

4o l'impôt sur les dividendes et sur les tantièmes.

B. *Pour la Suède:*

1o l'impôt d'Etat sur le revenu et sur la fortune,

2o l'impôt communal général,

3o l'impôt communal progressif.

*Article 3.*

Sous réserve de toute stipulation contraire de la présente Convention, le revenu ne sera imposable que dans celui des Etats contractants sur le territoire duquel le contribuable a son domicile fiscal.

*Article 4.*

Le revenu des biens immobiliers qui correspond à leur valeur locative réelle ou présumée, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés dans l'article 5 ci-après, sont imposables exclusivement dans celui des deux Etats où ces biens sont situés.

*Article 5.*

§ 1. Les revenus provenant d'une activité industrielle, minière, commerciale ou agricole, à l'exception des revenus provenant de l'activité, en trafic international, d'entreprises de navigation maritime et de navigation aérienne, sont imposables dans l'Etat où se trouvent des établissements stables.

§ 2. Lorsqu'une entreprise industrielle, minière, commerciale ou agricole a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ceux-ci perçoit l'impôt sur la partie des revenus provenant des établissements stables situés sur son territoire. Les administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront pour arrêter les règles de ventilation.

§ 3. Sont considérés comme établis-

4:o) skatt å utdelning och tantiem;

B) *beträffande Sverige:*

1:o) statlig inkomst- och förmögenhetsskatt,

2:o) allmän kommunalskatt, samt

3:o) kommunal progressivskatt.

*Artikel 3.*

Såframt ej annorlunda stadgas i detta avtal, beskattas inkomst allenast i den av de avtalslutande staterna, inom vars område den skattskyldige har sitt skatterättsliga hemvist.

*Artikel 4.*

Inkomst av fast egendom, vilken motsvarar sådan egendoms verkliga eller beräknade hyresvärde, ävensom annan inkomst därav, som icke avses i artikel 5 här nedan, beskattas allenast i den av de båda staterna, där egendomen är belägen.

*Artikel 5.*

§ 1. Inkomst av industriell verksamhet, gruvdrift, kommersiell verksamhet eller lantbruksföretag, med undantag för inkomst av internationell sjöfart och luftfart, beskattas i den stat, där företaget har fast driftställe.

§ 2. Då ett företag för industriell verksamhet, gruvdrift, kommersiell verksamhet eller lantbruk har fasta driftställen i båda de avtalslutande staterna, skall vardera staten uppbära skatt å den del av inkomsterna, som härrör från de fasta driftställena inom dess område. Vederbörande myndigheter i de båda avtalslutande staterna skola överenskomma om regler rörande inkomstens fördelning.

§ 3. Såsom fasta driftställen sko-

sements stables, les sièges de direction effective, succursales, fabriques, ateliers, agences, magasins, bureaux, laboratoires, comptoirs d'achat et de vente, dépôts, ainsi que toutes autres installations fixes de caractère productif. Le fait, pour une entreprise établie dans l'un des deux Etats contractants, d'avoir des relations d'affaires avec l'autre pays contractant par l'intermédiaire d'un agent ou d'une société vraiment autonomes (courtier, commissionaire, filiale, etc.) ne constitue pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans cet Etat.

§ 4. Seront également considérés comme revenus d'une exploitation, ceux qui résultent de la participation à une entreprise, à l'exception des revenus provenant d'actions ou de titres de même nature.

*Article 6.*

Les revenus de l'activité, en trafic international, d'entreprises de navigation maritime ou de navigation aérienne ne sont imposables que dans l'Etat où se trouve le lieu de direction effective, à condition que les navires ou les aéronefs possèdent la nationalité dudit Etat.

*Article 7.*

Les revenus de professions non commerciales et non visés à l'article 8 sont imposables dans celui des deux Etats contractants où les intéressés possèdent une installation permanente pour l'exercice de leur activité professionnelle. S'ils possèdent des installations permanentes dans les deux Etats, le régime de l'article 5 est applicable.

*Article 8.*

Les traitements des fonctionnaires et employés publics d'un des deux

la anses den verkliga ledningens säte, filialer, fabriker, verkstäder, agenturer, försäljningsställen, administrationslokaler, laboratorier, inköps- och försäljningskontor, lager, ävensom alla andra fasta anordningar av produktiv karaktär. Den omständigheten, att ett företag, som är hemmahörande i den ena av de båda avtalslutande staterna, har affärsförbindelser med det andra avtalslutande landet genom en verkligt självständig agent eller ett verkligt självständigt bolag (mäklare, kommissionär, dotterföretag eller dylikt), innebär icke, att detta företag har ett fast driftställe i sistnämnda stat.

§ 4. Som inkomst av rörelse skall likaledes anses inkomst, som härrör av delägarskap i företag, med undantag av inkomst av aktier eller liknande värdepapper.

*Artikel 6.*

Inkomst av internationell sjöfart eller luftfart beskattas allenast i den stat, där platsen för den verkliga ledningen är belägen, under förutsättning att fartygen eller luftfartygen äga denna stats nationalitet.

*Artikel 7.*

Inkomst av yrkesmässig, icke kommersiell verksamhet, som ej avses i artikel 8, beskattas i den av de båda avtalslutande staterna, där vederbörande har en stadigvarande anordning för utövande av sin yrkesmässiga verksamhet. Har han stadigvarande anordningar i båda staterna, skola bestämmelserna i artikel 5 äga motsvarande tillämpning.

*Artikel 8.*

Löner till ämbets- och tjänstemän i allmän tjänst i en av de båda av-

Etats contractants, qui exercent leurs fonctions dans l'autre Etat, sont imposables seulement dans celui des Etats qui les rétribue.

*Article 9.*

Les pensions publiques sont imposables dans l'Etat du débiteur de ces revenus.

*Article 10.*

Les principes énoncés aux articles qui précèdent s'appliqueront également, *mutatis mutandis*, aux impôts sur la fortune.

*Article 11.*

La présente Convention ne s'appliquera, pour ce qui concerne les Pays-Bas, qu'au Royaume en Europe.

*Article 12.*

§ 1. La présente Convention sera ratifiée, en ce qui concerne la Suède avec l'assentiment du Riksdag. Les instruments de ratification seront échangés à Stockholm dans le plus bref délai.

§ 2. La présente Convention entrera en vigueur le 1er mai qui suivra la date de la ratification. Elle sera applicable:

*pour la Suède:* aux revenus acquis dès la date de la mise en vigueur de la Convention, et aux fortunes dont l'imposition est afférente au temps postérieur à cette date;

*pour les Pays-Bas:* en ce qui concerne l'impôt mentionné à l'article 2, lettre A, No 1, aux revenus acquis dès la date de la mise en vigueur de la Convention; en ce qui concerne les impôts mentionnés à l'article 2, lettre A, Nos 2 et 3, aux impôts qui seront dus pour les années fiscales commençant avec ou après cette date; et en ce qui concerne l'impôt mentionné à l'article 2, lettre A, No 4, à l'impôt sur les répartitions afférent

talslutande staterna, vilka hava sin verksamhet i den andra staten, beskattas endast i den av staterna, som utbetalar lönerna.

*Artikel 9.*

Pension, utgående på grund av allmän tjänst, beskattas i den stat, från vilken pensionen utgår.

*Artikel 10.*

De principer, som angivas i föregående artiklar, tillämpas likaledes, *mutatis mutandis*, å skatt å förmögenhet.

*Artikel 11.*

Detta avtal skall, såvitt Nederländerna angår, tillämpas allenast å Konungarikets europeiska område.

*Artikel 12.*

§ 1. Detta avtal skall ratificeras, såvitt Sverige angår med riksdagens samtycke. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Stockholm.

§ 2. Avtalet skall träda i kraft den 1 maj närmast efter dagen för ratifikationen. Det skall äga tillämpning:

*beträffande Sverige:* å inkomster, förvärvade från och med dagen för avtalets ikraftträdande, och å förmögenhet, vars taxering hänför sig till tidpunkt därefter;

*beträffande Nederländerna:* såvitt angår den i artikel 2 A) 1:o) angivna skatten, å inkomster, förvärvade från och med dagen för avtalets ikraftträdande; såvitt angår i artikel 2 A) 2:o) och 3:o) angivna skatter, å skatter, belöpande å beskattningsår, som begynna med eller efter nämnda dag; och, såvitt angår i artikel 2 A) 4:o) angiven skatt, å beskattning underkastat belopp, som hänför sig till en verksamhetsperiod,

à un exercice se terminant avec ou après cette date.

§ 3. La présente Convention pourra cesser de produire ses effets le 1er janvier de chaque année, à condition qu'elle ait été dénoncée au moins huit mois à l'avance.

En foi de quoi, les plénipotentiaires ont signé la présente Convention et y ont apposé leurs sceaux.

Fait à Stockholm, en double exemplaire, le 21 mars 1935.

som slutar med eller efter berörda dag.

§ 3. Avtalet kan upphöra att gälla med ingången av ett kalenderår, försåvitt detsamma uppsagts åtminstone åtta månader dessförinnan.

Till bekräftelse härå hava de befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i Stockholm, i två exemplar, den 21 mars 1935.

## Protocole final.

Au moment de procéder à la signature de la Convention pour éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue aujourd'hui entre la Suède et les Pays-Bas, les plénipotentiaires soussignés sont convenus de ce qui suit, qui constituera partie intégrante de la Convention même.

I. Les étudiants de l'un des deux Etats contractants, qui séjournent dans l'autre Etat, exclusivement pour y faire leurs études, n'y sont pas assujettis à un impôt sur les subsides qu'ils reçoivent pour leur entretien et leurs études.

II. Lorsque dans l'un des deux Etats contractants un impôt sur les revenus de capitaux est perçu par voie de retenue (à la source), cet impôt ne sera pas visé par la présente Convention jusqu'à ce qu'un accord particulier ait été conclu à ce sujet.

III. Les redevances versées pour la jouissance de biens immobiliers ou l'exploitation de mines, carrières ou autres ressources naturelles seront imposables dans celui des deux Etats contractants où sont situés ces biens, mines, carrières ou autres ressources.

## Slutprotokoll.

Vid undertecknandet av det denna dag ingångna avtalet mellan Sverige och Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår skatt å inkomst och förmögenhet, hava undertecknade befullmäktigade ombud överenskommit om följande bestämmelser, vilka skola utgöra en integrerande del av själva avtalet.

I. Studerande från en av de båda avtalslutande staterna, som vistas i den andra staten allenast i studiesyfte, skola icke i sistnämnda stat vara underkastade beskattning för understöd, som de mottaga för sitt underhåll och sina studier.

II. Därest i en av de avtalslutande staterna skatt å inkomst av kapital uttages genom avdrag (vid källan), skall denna skatt vara undantagen från detta avtal, intill dess särskild överenskommelse träffats i detta avseende.

III. Royalty, som utgår för nyttjande av fast egendom eller för bearbetande av gruvor, stenbrott eller andra fyndigheter, beskattas i den av de båda avtalslutande staterna, där nämnda fasta egendom, gruvor, stenbrott eller andra fyndigheter äro belägna.

Les autres catégories de redevances seront imposées conformément aux dispositions de l'article 3.

Seront assimilés aux redevances, les droits versés périodiquement pour l'utilisation de brevets, de modèles, etc.

IV. Les stipulations des lois suédoises relatives à l'imposition des successions indivises ne seront pas applicables lorsqu'en vertu des dispositions de la présente Convention les héritiers seront directement imposables dans les Pays-Bas sur le revenu ou les biens provenant de la succession.

V. Seront considérés comme revenus de biens immobiliers, les revenus réalisés par l'exploitation de forêts sur le domaine de l'exploitant ou sur celui d'utres personnes.

VI. Pour l'application des articles 5 et 6 de la présente Convention, l'impôt néerlandais sur les dividendes et sur les tantièmes sera considéré comme un impôt sur les revenus des sociétés qui exploitent des entreprises industrielles, minières, commerciales ou agricoles.

Il est entendu que pour l'application de cet impôt, la double imposition sera évitée selon la procédure suivante:

Lorsqu'une société ayant son domicile fiscal dans les Pays-Bas, est soumise en Suède à un impôt sur les revenus, il sera déduit de la répartition imposable afférente à un exercice de cette société, avant le calcul de l'impôt sur la base de la loi relative à l'impôt sur les dividendes et sur les tantièmes, un montant égal, par rapport à cette répartition, à ce qu'est la partie des revenus qui est imposable en Suède par rapport au total des revenus.

VII. Lorsqu'une entreprise établie dans l'un des deux Etats contractants

Annan royalty beskattas enligt bestämmelserna i artikel 3.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, modeller och dylikt.

IV. Föreskrifterna i de svenska författningarna om beskattning av oskifta dödsbon skola icke tillämpas, i den mån dödsbodelägarna för i dödsboet ingående inkomst eller förmögenhet enligt bestämmelserna i detta avtal direkt beskattas i Nederländerna.

V. Såsom inkomst av fast egendom anses inkomst av skogsavverkning å egen eller annans mark.

VI. Vid tillämpning av artiklarna 5 och 6 i detta avtal skall den nederländska skatten å utdelning och tantiem anses som en skatt å de inkomster, som tillkomma bolag, vilka utöva industriell verksamhet, gruvdrift eller kommersiell verksamhet eller driva lantbruksföretag.

Det är överenskommet, att vid åsättande av ifrågavarande skatt dubbelbeskattning skall undvikas på följande sätt:

Då ett företag, som har sitt skatterättsliga hemvist i Nederländerna, i Sverige är underkastat skatt å sina inkomster, skall före beräknandet av skatten jämlikt lagen om skatt å utdelning och tantiem från det beskattning underkastade belopp, som hänför sig till viss verksamhetsperiod för detta bolag, avdragas ett belopp, som förhåller sig till nämnda beskattning underkastade belopp såsom den del av inkomsterna, vilken skall beskattas i Sverige, förhåller sig till samtliga inkomster.

VII. Då ett företag, hemmahörande i den ena av de avtalslutande sta-

a une participation dominante dans la direction ou dans le capital d'une entreprise établie dans l'autre Etat contractant, ou lorsque les deux entreprises sont possédées ou contrôlées par les mêmes intérêts et que, comme résultat de cette situation, les relations commerciales et financières de ces deux entreprises se déroulent dans des conditions différentes de celles qui se seraient réalisées entre entreprises indépendantes, tout élément de bénéfice ou de perte qui, normalement, aurait dû apparaître dans les comptes de l'une de ces entreprises, mais qui a été, de cette manière, transféré à l'autre, sera rétabli dans les comptes de la première entreprise. En conséquence, les rectifications nécessaires seront faites, quant aux revenus de l'autre entreprise.

VIII. Le lieu des travaux de construction dont l'exécution a dépassé ou est jugée devoir dépasser une durée de douze mois, sera considéré comme établissement stable au sens de la Convention.

IX. Afin d'éviter toute incertitude, il est établi que la disposition de l'article 8 ne portera aucunement atteinte au droit de jouir d'immunités éventuelles plus étendues qui, en vertu des règles générales du droit international, ont été ou pourront être reconnues aux fonctionnaires diplomatiques et consulaires.

Lorsqu'en vertu desdites immunités plus étendues, les fonctionnaires en question seront exonérés d'impôts directs dans l'Etat où ils sont accrédités, l'Etat qui les a nommés conservera le droit de les imposer.

X. Il est entendu que lorsqu'il s'agit d'impôts à caractère progressif, la double imposition sera évitée selon la procédure suivante:

a) Pour les contribuables qui ont

terna, har ett avgörande inflytande på ledningen av eller på kapitalet i ett företag, hemmahörande i den andra avtalslutande staten, eller då båda företagen innehavas eller kontrolleras av samma intressen, och då, såsom följd av detta förhållande, de kommersiella och finansiella förbindelserna mellan de båda företagen utveckla sig på annat sätt än som skulle varit fallet, därest företagen varit fristående från varandra, skall vinst- eller förlustbelopp, som normalt hade bort upptagas i det ena företagets räkenskaper men som till följd av nämnda förhållande överförts till det andra företaget, återföras till det första företagets räkenskaper. Som följd härav skall erforderlig justering vidtagas i fråga om det andra företagets inkomster.

VIII. Plats för byggnadsföretag, vars utförande överskridit eller, såvitt förutses kan, kommer att överskrida en tidrymd av tolv månader, skall anses som fast driftställe i avtalets mening.

IX. Till undvikande av all ovisshet förklaras, att bestämmelsen i artikel 8 icke skall inverka på rätten att åtnjuta eventuella, längre gående befrielser, som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare.

I den mån på grund av sådana längre gående befrielser ifrågavarande befattningshavare undantagas från direkt beskattning i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

X. Det är överenskommet att, såvitt angår skatter av progressiv karaktär, dubbelbeskattningen skall undvikas på följande sätt:

a) beträffande skattskyldiga, som

leur domicile fiscal dans les Pays-Bas:

L'Etat du domicile fiscal établira l'impôt à raison de l'intégralité des éléments taxables, mais il déduira du montant de l'imposition ainsi calculée l'impôt qui, d'après sa propre législation, est afférent exclusivement aux éléments provenant de l'autre Etat.

b) Pour les contribuables qui ont leur domicile fiscal en Suède:

L'Etat du domicile fiscal pourra, en déterminant l'assiette de l'impôt, appliquer le taux qui aurait dû être appliqué si le revenu et la propriété dont l'imposition est réservée à l'autre Etat en vertu des règles de la présente Convention, avaient été, eux aussi, assujettis à l'impôt dans le premier Etat.

XI. Chacun des deux Etats pourra, le cas échéant, exiger des preuves établissant l'existence d'une double imposition au sens de la présente Convention.

XII. Dans les cas de difficultés ou de doutes dans l'interprétation et l'application de la présente Convention, les administrations compétentes des deux Etats s'entendront pour trancher la question.

Fait à Stockholm, en double exemplaire, le 21 mars 1935.

hava sitt skatterättsliga hemvist i Nederländerna:

den stat, i vilken den skattskyldige har sitt skatterättsliga hemvist, skall fastställa skatten med hänsyn till samtliga beskattningsföremål i deras helhet, men skall från det sålunda uträknade skattebeloppet avdraga den skatt, som efter dess egen lagstiftning utgår uteslutande å beskattningsföremålen i den andra staten;

b) beträffande skattskyldiga, som hava sitt skatterättsliga hemvist i Sverige:

den stat, i vilken den skattskyldige har sitt skatterättsliga hemvist, må vid bestämmande av skatten tillämpa den skattesats, som skulle hava tillämpats, om även inkomst och förmögenhet, som enligt föreskrifterna i detta avtal äro i beskattningshänseende förbehållna den andra staten, hade tagits till beskattning i förstnämnda stat.

XI. Vardera staten skall vara oförhindrad att i förekommande fall fordra bevis för att dubbelbeskattning i avtalets mening föreligger.

XII. I fall då svårighet eller tvivelsmål uppkommer vid avtalets tolkning och tillämpning, skola vederbörande myndigheter i de båda staterna träffa överenskommelse till frågans avgörande.

Som skedde i Stockholm, i två exemplar, den 21 mars 1935.

# Avtal med Ungern för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter. Budapest den 17 juni 1936.

Ratificerat av Sverige den 9 april 1937. Ratifikationsinstrumenten utväxlade i Stockholm den 2 december 1937.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 678.)

## Convention entre le Royaume de Suède et le Royaume de Hongrie pour éviter les doubles impositions en matière d'impôts directs.

Sa Majesté le Roi de Suède et Son Altesse Sérénissime le Régent de Hongrie, animés du désir d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts directs, ont décidé de conclure une Convention et ont nommé à cet effet pour Leurs Plénipotentiaires, savoir:

— — — — — — — — — — — — —

lesquels, après s'être communiqué Leurs pleins pouvoirs, trouvés en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

*Article 1er.*

La présente Convention est applicable aux ressortissants du Royaume de Suède et du Royaume de Hongrie ainsi qu'aux personnes civiles suédoises et hongroises.

*Article 2.*

La présente Convention a pour but d'établir les règles concernant les impôts directs. Dans le sens de cette Convention, sont considérés comme impôts directs les impôts qui, conformément à la législation de chacun des deux Etats, sont prélevés directement sur le revenu (net ou brut) ou sur la fortune, que ce soit pour le compte des Etats contractants, des provinces, des comitats ou des communes.

(Översättning.)

## Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Ungern för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter.

Hans Majestät Konungen av Sverige och Hans Furstliga Höghet Ungerns Riksföreståndare hava, föranledda av önskan att undvika dubbelbeskattning i avseende å direkta skatter, beslutit ingå ett avtal och i detta syfte utsett såsom sina befullmäktigade ombud:

— — — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava delgivit varandra sina fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser.

*Artikel 1.*

Detta avtal är tillämpligt å medborgare i Konungariket Sverige och Konungariket Ungern samt å svenska och ungerska juridiska personer.

*Artikel 2.*

Detta avtal avser att meddela bestämmelser rörande direkta skatter. Enligt avtalet skola såsom direkta skatter anses skatter, vilka på grundval av lagstiftningen i vardera av de båda staterna utgå direkt å inkomst (netto- eller bruttoinkomst) eller förmögenhet, vare sig för de avtalslutande staternas räkning eller för provinsers, komitats eller kommuners räkning.

Sont considérés comme impôts directs pour la législation suédoise en particulier, les impôts suivants:

a. l'impôt d'Etat sur le revenu et sur la fortune;

b. l'impôt communal général;

c. l'impôt communal progressif;

d. les impôts et taxes perçus sur les mêmes bases que l'un des impôts visés sous a) à c).

Sont considérés comme impôts directs pour la législation hongroise en particulier, les impôts suivants, y compris les centimes additionnels y relatifs:

a. l'impôt foncier;

b. l'impôt sur les propriétés bâties;

c. l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux;

d. l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les tantièmes;

e. l'impôt sur le revenu;

f. l'impôt sur la fortune.

Rentrent dans ces impôts hongrois, les taxes qui ont pour objet l'imposition des dividendes et des intérêts dus sur les obligations et qui sont envisagées comme taxes par la législation de la Hongrie.

Såsom direkta skatter enligt svensk lagstiftning anses särskilt:

a. statlig inkomst- och förmögenhetsskatt;

b. allmän kommunalskatt;

c. kommunal progressivskatt; samt

d. utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de under a)—c) angivna skatterna.

Såsom direkta skatter enligt ungersk lagstiftning anses särskilt följande skatter, däri inbegripna till desamma anknutna tilläggsskatter:

a. fastighetsskatt;

b. skatt å bebyggda fastigheter;

c. skatt å inkomst av industri och handel;

d. bolagsskatt och tantiemskatt;

e. inkomstskatt; och

f. förmögenhetsskatt.

I ifrågavarande ungerska skatter innefattas avgifter, som avse beskattning av utdelningar och obligationsräntor och som enligt ungersk lagstiftning hänföras till avgifter.

*Article 3.*

Sous réserve de toute stipulation contraire de la présente Convention, le revenu et la fortune ne seront imposables que dans celui des Etats contractants sur le territoire duquel le contribuable a son domicile fiscal.

Aux fins de la présente Convention, le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation ou, si elles ne possèdent de tel foyer permanent dans aucun des deux Etats contractants, au lieu où elles résident d'une façon permanente. Seront considérés comme résidant d'une façon permanente dans l'un des deux Etats dans le sens de la présente Convention, les contribuables qui séjournent en un lieu de cet Etat dans des conditions permettant de conclure à leur intention de

*Artikel 3.*

Såframt ej annorlunda stadgas i detta avtal, beskattas inkomst och förmögenhet allenast i den av de avtalslutande staterna, inom vars område den skattskyldige har sitt skatterättsliga hemvist.

Enligt detta avtal anses såsom skatterättslig hemvist, såvitt angår fysisk person, dennes normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem, eller, om han icke äger dylikt varaktigt hem i någon av de avtalslutande staterna, den ort där han stadigvarande vistas. Stadigvarande vistelse i en av de båda staterna anses enligt avtalet föreligga för skattskyldig, som uppehåller sig å någon ort inom staten under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att vistas där icke blott tillfälligtvis.

ne pas y résider uniquement de façon temporaire.

Tout contribuable qui n'a pas de foyer permanent ou qui ne réside pas d'une façon permanente dans l'un des deux Etats contractants, mais qui se trouve néanmoins exposé à une double imposition dans ces Etats, sera considéré, aux fins de la présente Convention, comme ayant son domicile fiscal dans celui des deux Etats dont il est ressortissant.

Aux fins de la présente Convention, sera considéré comme domicile fiscal des personnes civiles le lieu où elles ont leur siège. Toutefois, la stipulation ci-dessus ne déroge pas aux dispositions des lois des deux Etats relatives au lieu d'imposition des successions indivises.

*Article 4.*

Les revenus des biens immobiliers seront imposables exclusivement dans celui des deux Etats où ces biens sont situés.

*Article 5.*

Sans préjudice des dispositions ci-après, les impôts qui frappent les revenus provenant d'une activité commerciale, industrielle ou autre, lorsque ces revenus proviennent d'un établissement situé dans l'un des deux Etats, ne seront appliqués que dans cet Etat. S'il existe des établissements à la fois dans les deux Etats, chaque Etat imposera la portion des revenus provenant de l'établissement qui se trouve sur son territoire.

Sera considéré comme établissement, le lieu où auront été créées des installations spéciales, ou prises des dispositions spéciales destinées à servir de façon durable au fonctionnement de l'entreprise, tel que le lieu où celle-ci a sa direction, ses bureaux, ses succursales, ses agences permanentes, ses fabriques, ses ateliers, ses locaux d'achat ou de vente, ses magasins, ses mines, ses carrières, ou toutes autres ressources naturelles faisant l'objet d'une exploitation.

Enskild skattskyldig, som icke har varaktigt hem eller stadigvarande vistas inom någon av de avtalslutande staterna men likväl blir utsatt för dubbelbeskattning i dessa stater, skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta avtal anses hava sitt skatterättsliga hemvist i den stat, i vilken han äger medborgarskap.

Juridisk person anses enligt detta avtal hava sitt skatterättsliga hemvist å den ort, där den har sitt säte. Emellertid beröras icke härav bestämmelserna i de båda staternas lagstiftning om beskattningsort för oskifta dödsbon.

*Artikel 4.*

Skatt å inkomst av fast egendom utgår allenast i den stat, där egendomen är belägen.

*Artikel 5.*

Skatt å inkomst av handel, industri eller annan rörelse, vilken inkomst härflyter från fast driftställe i en av de båda staterna, utgår, såframt ej i det följande annorlunda stadgas, allenast i denna stat. Finnas fasta driftställen i båda staterna, uppbär vardera staten skatt å den del av inkomsten, som förvärvas från inom statens område befintligt fast driftställe.

Såsom fast driftställe anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande finnes särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom plats där företaget har sin ledning, kontor, filial, stadigvarande agentur, fabrik, verkstad, inköps- eller försäljningsställe, varunederlag, gruva, stenbrott eller annan naturtillgång, som är föremål för bearbetning.

Seront également considérés comme revenus d'une exploitation, ceux qui résultent de la participation à une entreprise, à l'exception des revenus qui proviennent de parts minières (Kuxe), d'actions, de parts sociales et de titres de même nature.

Såsom inkomst av rörelse betraktas även inkomst genom delägarskap i företag, dock icke inkomst av delaktighetsbevis i gruvföretag (Kuxe), aktier, andelsbevis och likartade värdepapper.

*Article 6.*

Les revenus d'entreprises de navigation aérienne dont la direction effective a son siège sur le territoire de l'un des deux Etats ne seront imposés que dans cet Etat.

*Artikel 6.*

Skatt å inkomst av företag för luftfart, vars verkliga ledning har sitt säte i en av de båda staterna, utgår allenast i denna stat.

*Article 7.*

L'impôt sur le revenu des professions libérales ne sera perçu que par l'Etat sur le territoire duquel est exercée l'activité constituant la source du revenu. Comme lieu de l'exercice d'une profession libérale sera considéré exclusivement le lieu où l'activité professionnelle est exercée constamment et non seulement d'une façon passagère. En particulier seront considérées comme professions libérales: les activités exercées dans le domaine des sciences, des beaux-arts, des lettres, de l'enseignement ou de l'éducation ainsi que les professions de médecin, d'avocat, d'architecte et d'ingénieur.

*Artikel 7.*

Skatt å inkomst av fritt yrke uppbäres allenast av den stat, inom vilken den verksamhet utövas, varifrån inkomsten härrör. Såsom ort för utövande av fritt yrke anses uteslutande den ort, där den yrkesmässiga verksamheten utövas stadigvarande och ej blott på ett övergående sätt. Såsom fritt yrke anses särskilt vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande och uppfostrande verksamhet, så ock verksamhet som läkare, advokat, arkitekt och ingenjör.

*Article 8.*

Les traitements des fonctionnaires et employés publics d'un des deux Etats contractants, qui exercent leurs fonctions dans l'autre Etat, ne seront imposables que dans celui des Etats qui les rétribue.

Les pensions publiques seront imposables dans l'Etat du débiteur de ces revenus.

*Artikel 8.*

Löner till sådana ämbets- och tjänstemän i allmän tjänst i en av de båda avtalslutande staterna, som hava sin verksamhet i den andra staten, beskattas endast i den av staterna, som utbetalar lönerna.

Pension, utgående på grund av allmän tjänst, beskattas i den stat, från vilken pensionen utgår.

*Article 9.*

Les impôts qui frappent les tantièmes ne seront applicables que dans celui des deux Etats sur le territoire duquel s'exerce l'activité d'où proviennent ces revenus.

*Artikel 9.*

Skatt å tantiem utgår allenast i den av de båda staterna, inom vilken den rörelse utövas, varifrån inkomsten härrör.

*Article 10.*

Lorsque, dans l'un des deux Etats, l'impôt sur les dividendes ou les intérêts dus sur les obligations est perçu par voie de retenue (à la source), la stipulation de l'article 3 ne portera pas atteinte au droit de procéder à cette retenue de l'impôt.

*Article 11.*

La fortune constituée par des immeubles situés dans l'un des deux Etats, ou par les effets mobiliers de ces immeubles, sera imposable uniquement dans cet Etat.

La fortune constituée par une entreprise commerciale, industrielle ou autre sera imposable uniquement dans l'Etat auquel la présente Convention reconnaît le droit d'en imposer le revenu.

*Article 12.*

Les dispositions particulières ci-après seront applicables aux représentants diplomatiques et aux représentants consulaires de carrière de chacun des deux Etats contractants, ainsi qu'aux représentants qui leur sont assimilés. Les dits représentants, s'ils sont fonctionnaires de carrière, ainsi que les employés attachés à leur poste et les personnes qui sont à leur service ou au service de leurs employés, ne seront assujettis aux impôts directs dans l'Etat auprès duquel ils sont accrédités, que sur les revenus spécifiés aux articles 4, 5, 6, 7 et 9 et sur les biens mentionnés à l'article 11 ou si, en vertu de l'article 10, l'impôt est perçu par voie de retenue (à la source); par ailleurs, l'imposition sera réservée à l'Etat qui les a nommés.

Les consuls honoraires qui sont uniquement ressortissants de l'Etat qui les a nommés ne seront pas assujettis, dans l'Etat où ils sont accrédités, aux impôts directs sur les émoluments qu'ils perçoivent à titre de rémunération pour l'exercice de leurs fonctions consulaires. Cette imposition est réservée à l'Etat qui les a nommés.

*Artikel 10.*

Därest i någon av de båda staterna skatt å utdelningar eller obligationsräntor uttages genom avdrag (vid källan), skall vad i artikel 3 stadgas ej medföra inskränkning i rätten att verkställa dylikt avdrag.

*Artikel 11.*

För förmögenhet, bestående av fast egendom i en av de båda staterna eller tillbehör till sådan egendom, utgår skatt allenast i denna stat.

För förmögenhet, bestående av företag för handel, industri eller annan rörelse, utgår skatt allenast i den stat, som enligt bestämmelserna i detta avtal skatt å inkomst av samma förmögenhet tillkommer.

*Artikel 12.*

För diplomatiska, lönade konsulära och med dessa likställda representanter för vardera av de avtalslutande staterna skola gälla följande särskilda bestämmelser. Dessa representanter, såvitt de äro ämbetsmän till yrket, och dem tilldelade befattningshavare, samt i nämnda ämbetsmäns och befattningshavares tjänst anställda personer påföras direkta skatter i anställningslandet allenast såvitt angår i artiklarna 4, 5, 6, 7 och 9 angivna inkomster och i artikel 11 omförmäld förmögenhet ävensom, på grund av stadgandet i artikel 10, då skatten uppbäres i avdragsväg (vid källan); i övrigt förbehålles beskattningen hemlandet.

Olönade konsuler, som äga medborgarskap endast i den stat de representera, påföras icke direkta skatter i anställningslandet för förmåner, vilka av dem åtnjutas såsom ersättning för deras konsulära verksamhet; denna beskattning förbehålles hemlandet.

*Article 13.*

L'Etat dans lequel le contribuable est considéré comme ayant son domicile fiscal pourra, en déterminant l'assiette de l'impôt, appliquer le taux qui aurait dû être appliqué si le revenu et la propriété dont l'imposition est réservée à l'autre Etat en vertu des règles de la présente Convention, avaient été, eux aussi, assujettis à l'impôt dans le premier Etat.

*Article 14.*

Si un contribuable prouve que les mesures prises par les administrations fiscales des deux Etats contractants ont entraîné pour lui une double imposition, il pourra adresser à ce sujet une réclamation à l'Etat dont il est ressortissant. Si le bien-fondé de la réclamation est reconnu, l'autorité fiscale suprême du dit Etat pourra s'entendre avec l'autorité fiscale suprême de l'autre Etat afin d'éviter équitablement la double imposition.

Dans la règle, la réclamation doit être faite dans le délai de deux années après l'année de l'imposition.

*Article 15.*

Dans les cas de difficultés ou de doute concernant l'interprétation et l'application de la présente Convention les autorités fiscales suprêmes des deux Etats contractants pourront convenir d'arrangements particuliers.

*Article 16.*

Les Etats contractants laissent à leurs autorités fiscales suprêmes le soin de régler équitablement toute autre question relative aux impôts directs qui pourrait surgir, en raison de la différence des principes régissant la perception des impôts dans chacun des deux Etats ou d'autre manière et qui n'aurait pas été expressément réglée dans la présente Convention.

*Article 17.*

La présente Convention sera ratifiée,

*Artikel 13.*

Den stat, i vilken den skattskyldige anses hava sitt skatterättsliga hemvist, må vid bestämmande av skatten tillämpa den skattesats, som skulle hava tillämpats, om även inkomst och förmögenhet, som enligt föreskrifterna i detta avtal äro i beskattningshänseende förbehållna den andra staten, hade tagits till beskattning i förstnämnda stat.

*Artikel 14.*

Kan skattskyldig visa, att av beskattningsmyndigheterna i de båda avtalslutande staterna vidtagna åtgärder för honom medfört dubbelbeskattning, må han däremot göra erinran hos den stat, som han tillhör. Anses erinran grundad, må denna stats högsta finansmyndighet träffa överenskommelse med den andra statens högsta finansmyndighet för att på skäligt sätt undvika dubbelbeskattning.

Erinran, varom nu sagts, skall i regel göras inom två år efter taxeringåret.

*Artikel 15.*

I fall, då svårighet eller tvivelsmål uppkommer rörande detta avtals tolkning och tillämpning, kunna de högsta finansmyndigheterna i de båda avtalslutande staterna träffa särskilda överenskommelser.

*Artikel 16.*

De avtalslutande staterna överlämna åt sina högsta finansmyndigheter att träffa skäligt avgörande av varje annan fråga, som, på grund av olikhet mellan de i båda staterna gällande principerna angående skattens utgörande eller eljest, kan, utan att vara uttryckligen reglerad i detta avtal, uppstå beträffande de direkta skatterna.

*Artikel 17.*

Detta avtal skall ratificeras, såvitt

en ce qui concerne la Suède avec l'assentiment du Riksdag. Les instruments de ratification seront échangés à Stockholm dans le plus bref délai.

La présente Convention entrera en vigueur le premier jour du mois qui suivra la date de l'échange des instruments de ratification. Elle sera applicable aux revenus acquis dès la date de la mise en vigueur de la Convention, et aux fortunes dont l'imposition est afférente au temps postérieur à cette date.

La présente Convention pourra cesser de produire ses effets le 1er janvier de chaque année, à condition qu'elle ait été dénoncée au moins huit mois à l'avance.

En foi de quoi, les Plénipotentiaires ont signé la présente Convention et y ont apposé Leurs sceaux.

Fait à Budapest, en double exemplaire en français, le 17 juin 1936.

Sverige angår med riksdagens samtycke. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Stockholm.

Avtalet skall träda i kraft å första dagen i månaden närmast efter dagen för utväxling av ratifikationshandlingarna. Det skall äga tillämpning å inkomster, förvärvade från och med dagen för avtalets ikraftträdande, och å förmögenhet, vars taxering hänför sig till tidpunkt därefter.

Avtalet kan upphöra att gälla med ingången av ett kalenderår, försåvitt det uppsagts åtminstone åtta månader dessförinnan.

Till bekräftelse härå hava de befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i Budapest, i två exemplar å franska språket, den 17 juni 1936.

## Protocole final.

Au moment de procéder à la signature de la Convention pour éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts directs, conclue aujourd'hui entre le Royaume de Suède et le Royaume de Hongrie, les Plénipotentiaires soussignés sont convenus de ce qui suit, qui constituera partie intégrante de la Convention.

1. En ce qui concerne les contribuables qui ne sont ressortissants d'aucun des deux Etats contractants, les autorités fiscales suprêmes de ces Etats pourront, le cas échéant, convenir de dispositions particulières en vue d'éviter la double imposition. Seront pris notamment en considération, à cet égard, les contribuables ressortissants d'Etats qui ont conclu avec les deux Etats contractants des conventions destinées à éviter la double imposition.

2. La liste des impôts directs qui figure à l'article 2 de la Convention est

## Slutprotokoll.

Vid undertecknandet av det denna dag ingångna avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Ungern för undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår direkta skatter, hava undertecknade befullmäktigade ombud överenskommit om följande bestämmelser, vilka skola utgöra en integrerande del av själva avtalet.

1. Angående sådana skattskyldiga, som icke tillhöra någon av de avtalslutande staterna, må i förekommande fall de högsta finansmyndigheterna i dessa stater träffa särskilda överenskommelser till undvikande av dubbelbeskattning. Därvid skall i synnerhet hänsyn tagas till skattskyldiga, tillhörande sådana stater, vilka träffat avtal med båda de avtalslutande staterna angående undvikande av dubbelbeskattning.

2. Den i artikel 2 av avtalet intagna uppräkningen av direkta skatter med-

donnée simplement à titre d'exemple et n'a pas un caractère limitatif.

Les cas douteux relatifs à la question de savoir quels sont les impôts visés par la Convention seront réglés d'un commun accord par les autorités fiscales suprêmes des deux Etats.

Les autorités fiscales suprêmes des deux Etats échangeront, aussi souvent que la nécessité s'en présentera, la liste des impôts directs en vigueur dans chaque Etat.

3. Le terme «communes» s'entend dans la présente Convention, aussi bien des communes de la catégorie supérieure que de celles de la catégorie inférieure.

4. Ne seront considérés comme impôts directs au sens de la présente Convention, ni les impôts sur la plus-value, sur le chiffre d'affaires, sur les transports ou la consommation, les impôts spéciaux sur les gains provenant de loteries et de jeux, les impôts sur les successions et sur les donations, ni, en Suède, les taxes afférentes à des droits et privilèges spéciaux («bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter») ou, en Hongrie, les taxes équivalentes.

5. En ce qui concerne les revenus ou la fortune pour lesquels une succession indivise est imposée dans l'un des Etats, il ne pourra être appliqué également d'impôts aux héritiers dans l'autre Etat.

6. La stipulation de l'article 4 s'applique aussi bien aux revenus réalisés par la gestion et la jouissance directe de biens immobiliers, qu'à ceux qui résultent de la location, de l'affermage et de toute autre forme de jouissance des dits biens et aux revenus d'opérations d'aliénation réalisés par la cession d'immeubles, y compris leurs effets mobiliers.

Seront considérés comme revenus de biens immobiliers, les revenus réalisés par l'exploitation de forêts sur le domaine de l'exploitant ou sur celui d'autres personnes et les revenus que l'exploitant pourra tirer du transport des arbres

delar endast exempel och är icke uttömmande.

Tvivelaktiga frågor rörande vilka skatter, som innefattas under avtalet, skola avgöras i samförstånd mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter.

De båda staternas högsta finansmyndigheter skola, så ofta anledning därtill förekommer, utbyta förteckningar över i vardera staten utgående direkta skatter.

3. Med kommuner förstås i detta avtal kommuner av såväl högre som lägre ordning.

4. Såsom direkta skatter enligt detta avtal anses ej värdestegringsskatter, omsättningsskatter, skatter å samfärdsel eller förbrukning, särskilda skatter å vinst å lotterier och spel, arvs- och gåvoskatter samt ej heller i Sverige utgående »bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter» eller motsvarande i Ungern utgående skatter.

5. Inkomst eller förmögenhet, för vilken oskift dödsbo i den ena staten beskattas, må ej tillika beskattas hos dödsbodelägare i den andra staten.

6. Bestämmelsen i artikel 4 gäller såväl inkomst, som förvärvas genom den fasta egendomens omedelbara förvaltande och brukande, som ock inkomst genom uthyrning, utarrendering samt varje annat slags användning av egendomen ävensom realisationsvinst, som förvärvas genom avyttring av fast egendom samt tillbehör till densamma.

Såsom inkomst av fast egendom betraktas inkomst genom avverkning av skog på egen eller annans mark, så ock inkomst, som må tillkomma avverkaren genom det avverkade virkets forsling till exporthamn och dess försäljning

abattus jusqu'au port d'exportation et de leur vente dans le pays, ainsi que du travail des arbres abattus en un lieu du pays autre que le siège d'un établissement.

7. Les stipulations de l'article 5 s'appliquent aussi bien aux revenus provenant de l'exploitation directe d'une entreprise qu'à ceux tirés de son transfert à d'autres personnes et au gain réalisé par la cession totale ou partielle de l'entreprise, ou par celle d'objets qui y sont utilisés.

8. Les chantiers servant à des travaux de construction dont l'exécution a dépassé ou est jugée devoir dépasser une durée de douze mois, seront considérés comme établissements au sens de la Convention.

Ne sera pas considéré comme constituant l'existance d'un établissement dans l'un des deux Etats contractants, le seul fait qu'une entreprise établie dans l'autre Etat possède dans le premier Etat une filiale ou qu'elle y entretient des relations d'affaires uniquement par l'intermédiaire d'un représentant entièrement indépendant ou d'un représentant (agent) qui, tout en opérant de façon permanente dans le premier Etat, pour le compte de la dite entreprise, ne fait que négocier des affaires en intermédiaire, sans être qualifié pour pouvoir les conclure au nom de celle-ci.

9. Lorsqu'une entreprise établie dans l'un des deux Etats contractants a une participation dominante dans la direction ou dans le capital d'une entreprise établie dans l'autre Etat contractant, ou lorsque les deux entreprises sont possédées ou contrôlées par les mêmes intérêts et que, comme résultat de cette situation, les relations commerciales et financières de ces deux entreprises se déroulent dans des conditions différentes de celles qui se seraient réalisées entre entreprises indépendantes, tout élément de bénéfice ou de perte qui, normalement, aurait dû apparaître dans les comptes de l'une

inom riket ävensom genom sådan förädling av virket, som inom riket äger rum annorstädes än å fast driftställe.

7. Bestämmelserna i artikel 5 gälla såväl inkomst, som förvärvas genom omedelbart bedrivande av rörelse, som ock inkomst genom rörelses upplåtande åt annan ävensom vinst genom avyttring av rörelsen eller del därav eller av föremål, som användes i rörelsen.

8. Plats för byggnadsföretag, vars utförande överskridit eller, såvitt förutses kan, kommer att överskrida en tidrymd av tolv månader, skall anses såsom fast driftställe i avtalets mening.

Fast driftställe i den ena av de avtalslutande staterna skall ej anses föreligga allenast på den grund, att ett i den andra staten hemmahörande företag i den förra staten har ett dotterbolag eller där upprätthåller affärsförbindelser blott genom en fullständigt oberoende representant eller genom en representant (agent), som visserligen är stadigvarande verksam för företagets räkning inom den förra staten men blott förmedlar affärer utan att vara befullmäktigad att avsluta sådana å företagets vägnar.

9. Då ett företag, hemmahörande i den ena av de avtalslutande staterna, har ett avgörande inflytande på ledningen av eller på kapitalet i ett företag, hemmahörande i den andra avtalslutande staten, eller då båda företagen innehavas eller kontrolleras av samma intressen, och då, såsom följd av detta förhållande, de kommersiella och finansiella förbindelserna mellan de båda företagen utveckla sig på annat sätt än som skulle varit fallet, därest företagen varit fristående från varandra, skall vinst- eller förlustbelopp, som normalt hade bort upptagas i det ena företagets

de ces entreprises, mais qui a été, de cette manière, transféré à l'autre, pourra être rétabli dans les comptes de la première entreprise. En conséquence, les rectifications nécessaires seront faites quant aux revenus de l'autre entreprise.

10. Les autorités fiscales suprêmes des deux Etats contractants pourront conclure un accord spécial pour ventiler de façon équitable les revenus provenant de l'exercice d'une activité industrielle, commerciale ou autre, dans les cas visés par l'article 5, alinéa 1.

11. Au cas où la portée du terme «titres de même nature» de l'article 5, dernier alinéa, se trouverait mise en question, les autorités fiscales suprêmes des deux Etats pourront conclure un arrangement spécial à ce sujet.

12. Les étudiants qui séjournent dans l'un des Etats contractants uniquement pour y faire leurs études ne seront pas assujettis, dans le dit Etat, à un impôt sur les subsides qu'ils reçoivent, pour leur entretien et leurs études, de leurs parents domiciliés et assujettis à l'impôt dans l'autre Etat.

13. Afin d'éviter toute incertitude, il est entendu que la disposition de l'article 12 ne portera aucunement atteinte au droit de jouir d'immunités éventuelles plus étendues qui, en vertu des règles générales du droit international, ont été ou pourront être reconnues aux fonctionnaires diplomatiques et consulaires.

Lorsque, en vertu des dites immunités plus étendues, les fonctionnaires en question seront exonérés d'impôts directs dans l'Etat où ils sont accrédités, l'Etat qui les a nommés conservera le droit de les imposer.

Le droit d'appliquer certains taux d'impôts plus élevés, visé à l'article 13, sera, en ce qui concerne les personnes mentionnées à l'article 12, alinéa 1, réservé à l'Etat qui les a nommées.

14. Chacun des deux Etats pourra, le cas échéant, exiger des preuves

räkenskaper men som till följd av nämnda förhållande överförts till det andra företaget, kunna återföras till det första företagets räkenskaper. Som följd härav skall erforderlig justering vidtagas i fråga om det andra företagets inkomster.

10. De högsta finansmyndigheterna i de båda avtalslutande staterna kunna sluta särskilt avtal för att på skäligt sätt åstadkomma uppdelning av inkomster av industri, handel eller annan rörelse i de i artikel 5 första stycket avsedda fallen.

11. Därest fråga uppkommer om innebörden av uttrycket »likartade värdepapper» i artikel 5 sista stycket, kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa särskild överenskommelse härutinnan.

12. Studerande, som allenast i studiesyfte uppehålla sig i en av de avtalslutande staterna, underkastas icke beskattning i denna stat för belopp, som de för sitt underhåll och sina studier mottaga från sina i den andra staten bosatta och där skattskyldiga anhöriga.

13. Till undvikande av möjligen uppkommande tvivelsmål är överenskommet, att bestämmelsen i artikel 12 icke inverkar på rätten att åtnjuta eventuella, längre gående befrielser, som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller framdeles må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare.

I den mån på grund av sådana längre gående befrielser ifrågavarande befattningshavare undantagas från direkta skatter i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

Den i artikel 13 stadgade rätten att tillämpa viss högre skattesats skall beträffande i artikel 12 första stycket avsedda personer vara förbehållen hemlandet.

14. Vardera staten skall vara oförhindrad att i förekommande fall fordra

établissant l'existence d'une double imposition au sens de la présente Convention.

Fait à Budapest, en double exemplaire en français, le 17 juin 1936.

bevis för att dubbelbeskattning i avtalets mening föreligger.

Som skedde i Budapest, i två exemplar å franska språket, den 17 juni 1936.

## Procès-verbal.

Les soussignés se sont réunis, en date de ce jour, pour procéder à l'échange des instruments de ratification de Sa Majesté le Roi de Suède et Son Altesse Sérénissime le Régent de Hongrie sur la Convention entre la Suède et la Hongrie pour éviter les doubles impositions en matière d'impôts directs, conclue à Budapest le 17 juin 1936.

Les instruments de ratification ayant été produits, il a été constaté que l'instrument suédois contient également le Protocole final, signé à Budapest le 17 juin 1936, tandis que l'instrument hongrois ne le contient pas.

A ce sujet, le Plénipotentiaire hongrois a fait la déclaration suivante:

»Etant donné que le texte du Protocole final en question ne prévoit pas expressément la ratification, ce document n'a pas été ratifié du côté hongrois. Cependant, je déclare que ce Protocole n'en est pas moins valable en droit hongrois et entrera en vigueur en Hongrie en même temps que la Convention susmentionnée.»

Le Plénipotentiaire suédois a pris acte de cette déclaration.

Vu les déclarations qui précèdent il a été constaté d'un commun accord que la différence entre les deux instruments de ratification ne porte nullement atteinte à la validité du Protocole en question.

Les instruments de ratification ayant ainsi été trouvés en bonne et due forme, l'échange en a été opéré.

En foi de quoi les soussignés ont dressé

## Protokoll.

Undertecknade hava denna dag sammanträtt för att företaga utväxlingen av Hans Majestät Konungens av Sverige och Hans Furstliga Höghet Ungerns Riksföreståndares ratifikationsinstrument till det i Budapest den 17 juni 1936 undertecknade avtalet mellan Sverige och Ungern för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter.

Sedan ratifikationsinstrumenten företetts, har konstaterats, att det svenska instrumentet jämväl omfattar det i Budapest den 17 juni 1936 undertecknade slutprotokollet, under det att det ungerska instrumentet icke omfattar detsamma.

Vid detta förhållande har det ungerska befullmäktigade ombudet avgivit följande förklaring:

»Med hänsyn till att slutprotokollet i fråga icke uttryckligen förutsätter ratifikation, har detta dokument icke ratificerats från ungersk sida. Jag förklarar emellertid, att detta protokoll icke desto mindre är gällande enligt ungersk rätt och skall träda i kraft på samma gång som ovannämnda avtal.»

Det svenska befullmäktigade ombudet har tagit del av denna förklaring.

I betraktande av förenämnda förklaringar har överenskommits att konstatera, att olikheten mellan de båda ratifikationsinstrumenten i ingen mån utövar inflytande på ifrågavarande protokolls giltighet.

Sedan ratifikationsinstrumenten sålunda befunnits i god och behörig form, har utväxlingen av desamma ägt rum.

Till bekräftelse härav hava underteck-

le présent procès-verbal et l'ont signé en double expédition.

Fait à Stockholm, le 2 décembre 1937.

nade uppsatt detta protokoll, som de underskrivit i två exemplar.

Som skedde i Stockholm den 2 december 1937.

# Avtal med Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter. Paris den 24 december 1936.

Ratificerat av Sverige den 11 september 1937. Ratifikationsinstrumenten utväxlade i Stockholm den 14 september 1937.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 672.)

(Översättning.)

## Convention

entre

**la Suède et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs.**

Sa Majesté le Roi de Suède et le Président de la République française, désireux d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs, ont décidé de conclure une convention et désigné à cette fin comme plénipotentiaires:

qui, après avoir vérifié leurs pleins pouvoirs trouvés en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

Titre premier.

### Doubles impositions.

*Article premier.*

§ 1. La présente convention ne comprend que des dispositions concernant les impôts directs.

## Avtal

mellan

**Sverige och Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter.**

Hans Majestät Konungen av Sverige samt Franska Republikens President hava, i syfte att undvika dubbelbeskattning och att fastställa bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter, beslutit träffa ett avtal och för detta ändamål utsett såsom befullmäktigade ombud:

vilka, efter att hava granskat varandras fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

Avdelning I.

### Dubbelbeskattning.

*Artikel 1.*

§ 1. Detta avtal innehåller bestämmelser allenast rörande direkta skatter.

§ 2. Sont réputés impôts directs au sens de la présente convention les impôts qui, conformément à la législation de chacun des deux Etats, sont prélevés directement sur les revenus (revenus nets ou revenus bruts) ou sur la fortune, soit pour le compte des Etats contractants, soit pour celui des provinces, des départements et des communes, même sous forme de centimes additionnels. La présente convention ne vise donc pas les impôts indirects de circulation et de consommation.

§ 3. Sont considérés comme impôts directs à la date de la présente convention:

1° En ce qui concerne la législation suédoise:

a) l'impôt d'Etat sur le revenu et sur la fortune;

b) l'impôt communal général;

c) l'impôt communal progressif;

d) la taxe communale sur l'exploitation forestière;

e) l'impôt spécial sur la fortune;

f) les impôts et taxes perçus sur les mêmes bases que l'un des impôts visés sous a) à d).

2° En ce qui concerne la législation française:

a) la contribution foncière (propriété bâtie et propriété non bâtie);

b) l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux;

c) l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole;

d) l'impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères;

e) l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales;

f) l'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers;

g) l'impôt général sur le revenu.

§ 2. Med direkta skatter avses i detta avtal sådana skatter, som, i enlighet med lagstiftningen i vardera av de båda staterna, utgå direkt å inkomst (netto- eller bruttoinkomst) eller å förmögenhet, vare sig för de avtalslutande staternas eller för provinsers, departements eller kommuners räkning; och gäller detta även om skatterna utgå i form av tilläggsskatter. Föreliggande avtal hänför sig således ej till indirekta skatter å omsättning eller förbrukning.

§ 3. Som direkta skatter vid tiden för avtalets slutande anses:

1:o beträffande svensk lagstiftning:

a) den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten,

b) den allmänna kommunalskatten,

c) den kommunala progressivskatten,

d) skogsaccisen,

e) den särskilda skatten å förmögenhet, samt

f) de utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de under a)—d) angivna skatterna;

2:o beträffande fransk lagstiftning:

a) fastighetsskatten (å bebyggda och obebyggda fastigheter),

b) skatten å inkomster av industri och handel,

c) skatten å inkomster av lantbruksföretag,

d) skatten å löner, pensioner och livräntor,

e) skatten å inkomster av icke-kommersiella yrken,

f) skatten å inkomster av kapital, samt

g) allmänna inkomstskatten.

*Article 2.*

Les impôts prélevés sur les revenus des biens immobiliers, y compris les revenus des exploitations agricoles, ne seront perçus que dans l'Etat où se trouve l'immeuble.

*Artikel 2.*

Skatt å inkomst av fast egendom, däri inräknas inkomst av lantbruksföretag, utgår allenast i den stat, där den fasta egendomen är belägen.

*Article 3.*

§ 1. Les entreprises industrielles, minières ou commerciales autres que celles auxquelles s'applique l'article 5 sont imposables dans chacun des Etats à raison des revenus produits par les établissements stables qui y sont situés.

§ 2. A défaut de comptabilité régulière faisant ressortir exactement et distinctement ces revenus, les Administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront, le cas échéant, pour arrêter les règles de ventilation.

§ 3. Est considéré comme »établissement stable» au sens de la présente convention toute installation permanente de l'entreprise dans laquelle l'activité de cette dernière s'exerce en tout ou en partie.

§ 4. Seront traités comme revenus d'une entreprise commerciale ou industrielle, les revenus provenant de participations à une entreprise revêtant la forme d'une société, à l'exception de ceux résultant d'actions, parts bénéficiaires et autres titres.

§ 5. Lorsqu'une entreprise de l'un des deux Etats, du fait de sa participation à la gestion ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat, fait ou impose à cette dernière, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une tierce entreprise, tous bénéfices qui auraient dû normalement apparaître au bilan de la première entreprise mais qui ont été de la sorte transférés à la seconde entreprise pour-

*Artikel 3.*

§ 1. Företag för utövande av industriell verksamhet, gruvdrift eller handel, vilka ej avses i artikel 5, beskattas i envar av staterna för inkomster från därstädes belägna fasta driftställen.

§ 2. Därest ordnad bokföring, som noggrant och tydligt särskiljer ifrågavarande inkomster, ej finnes, skola vederbörande förvaltningsmyndigheter i de båda avtalslutande staterna i förekommande fall träffa överenskommelse rörande grunderna för fördelning av beskattningsrätten.

§ 3. Med »fast driftställe» förstås i detta avtal varje stadigvarande affärsanordning för företaget, där företagets verksamhet helt eller delvis utövas.

§ 4. Som inkomst från ett företag för utövande av industriell verksamhet eller handel betraktas inkomst genom delägarskap i företag i form av bolag eller förening med undantag för inkomst av aktier, andelsbevis och andra värdepapper.

§ 5. Då ett företag, hemmahörande i en av de båda staterna, på grund av sin delaktighet i ledningen av ett i den andra staten hemmahörande företag eller i ett sådant företags kapital, i de båda företagens handels- eller andra ekonomiska förbindelser med varandra tillämpar eller bestämmer andra villkor än dem, som skulla hava tillämpats i förhållande till ett tredje företag, skola alla vinster, som under normala förhållanden bort framträda i det förstnämnda

ront être incorporés aux bénéfices imposables de la première entreprise.

*Article 4.*

§ 1. Les sociétés ayant leur domicile fiscal en Suède qui possèdent en France un établissement stable et qui sont soumises à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers en vertu de la loi du 29 juin 1872 et du décret du 6 décembre suivant, acquitteront cet impôt dans les conditions prévues par ces dispositions; toutefois, le revenu taxé ne pourra excéder le montant des bénéfices réalisés en France, y compris, s'il y a lieu, les bénéfices ou avantages que la société aurait retirés indirectement de son établissement français ou qui auraient été attribués ou accordés à des tiers, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

§ 2. Les sociétés ayant leur domicile fiscal en Suède ne peuvent être soumises en France à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers à raison d'une participation dans la gestion ou dans le capital ou à cause de toute relation avec une société dont le siège social effectif est en France; mais les bénéfices distribués par la société française et passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pourront être augmentés, le cas échéant, pour la perception de cet impôt, des bénéfices ou avantages que la société suédoise aurait indirectement retirés de sa participation ou qui auraient été attribués ou accordés à des tiers, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

företagets balansräkning men som på detta sätt överförts till det andra företaget, kunna inräknas i det första företagets beskattningsbara inkomster.

*Artikel 4.*

§ 1. Bolag, som hava sitt skatterättsliga hemvist i Sverige och hava fast driftställe i Frankrike och som äro underkastade den i Frankrike utgående skatten å inkomster av kapital enligt lagen den 29 juni 1872 och förordningen den 6 december samma år, skola erlägga denna skatt jämlikt dessa föreskrifter; dock må icke den beskattade inkomsten överstiga summan av de i Frankrike förvärvade inkomsterna, däri inbegripna, i förekommande fall, de inkomster eller förmåner, som bolaget må hava indirekt åtnjutit från sitt franska driftställe eller som må hava tillförts eller beviljats tredje man, vare sig genom ökning eller minskning av inköps- eller försäljningspris eller på annat sätt.

§ 2. Bolag, som har sitt skatterättsliga hemvist i Sverige, kan icke, på grund av sin delaktighet i ledningen av ett bolag, som har sitt verkliga säte i Frankrike, eller i ett sådant bolags kapital eller på grund av annan förbindelse med dylikt bolag, förpliktas utgöra den i Frankrike utgående skatten å inkomster av kapital; men de inkomster, som utdelas av det franska bolaget och som äro underkastade skatten å inkomster av kapital, kunna i skattehänseende i förekommande fall ökas med de inkomster eller förmåner, som det svenska bolaget må hava indirekt åtnjutit genom denna sin delaktighet eller som må hava tillförts eller beviljats tredje man, vare sig genom ökning eller minskning av inköps- eller försäljningspris eller på varje annat sätt.

*Article 5.*

Les impôts prélevés sur les revenus provenant de l'exploitation d'entreprises de navigation maritime ou aérienne ne seront perçus que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise, à condition que les navires battent pavillon ou que les aéronefs possèdent la nationalité dudit Etat.

*Artikel 5.*

Skatt å inkomst av företag för utövande av sjöfart eller luftfart utgår allenast i den stat, inom vars område företagets verkliga ledning har sitt säte, under förutsättning att fartygen föra denna stats flagga eller luftfartygen hava dess nationalitet.

*Article 6.*

§ 1. Les impôts prélevés sur les revenus du travail, y compris ceux provenant de l'exercice de professions libérales, ne seront, pour autant qu'il n'y est pas dérogé dans l'article 7, prélevés que dans l'Etat où s'exerce l'activité personelle, source de ces revenus.

§ 2. Il n'y a exercice d'une profession libérale dans l'un des deux Etats contractants que si l'activité professionnelle a un point d'attache fixe dans cet Etat.

*Artikel 6.*

§ 1. Skatt å inkomst av arbete, däri inbegripen inkomst genom utövande av fria yrken, utgår, såframt icke annorledes bestämmes i artikel 7, allenast i den stat, där den personliga verksamhet utövas, av vilken inkomsten härrör.

§ 2. Utövning av fritt yrke i en av de båda avtalslutande staterna anses föreligga allenast i det fall, då yrkesverksamheten i denna stat har ett fast centrum.

*Article 7.*

Ne seront perçus que dans l'Etat débiteur les impôts portant sur les revenus alloués par l'Etat, les provinces, les départements, les communes ou toutes autres personnes morales de droit public régulièrement constituées suivant la législation interne des Etats contractants, en vertu d'une prestation de services ou de travail, sous forme de traitements, salaires ou autres émoluments.

*Artikel 7.*

Skatt å inkomst, som åtnjutes på grund av tjänst eller arbete i form av avlöning eller annan förmån från staten, provins, departement, kommun eller annan offentligrättslig juridisk person, vilken i vederbörlig ordning tillkommit i enlighet med de avtalslutande staternas inre lagstiftning, utgöres endast i den stat, varifrån förmånen utgår.

*Article 8.*

§ 1. L'impôt sur le revenu des prêts, dépôts, comptes de dépôt et de toutes autres créances ne sera perçu que dans l'Etat du domicile du créancier. Toutefois, chaque Etat contractant conserve le droit de percevoir, conformément à sa législation générale, des impôts retenus à la

*Artikel 8.*

§ 1. Skatt å inkomst av försträckning, deposition, depositionsräkning eller varje annat slags fordran, som ej grundar sig på värdepapper, utgöres allenast i den stat, där fordringsägaren har sitt hemvist. Likväl bibehåller vardera staten rätten att, i enlighet med sin allmänna lagstiftning, upp-

source par des sociétés et des personnes morales.

§ 2. Si le créancier possède dans les deux Etats des établissements stables au sens de l'article 3, paragraphe 3, et si l'un de ces établissements consent un prêt ou effectue un dépôt, l'impôt sera perçu dans celui des deux Etats sur le territoire duquel est situé cet établissement.

bära skatter som av bolag och juridiska personer innehållas vid källan.

§ 2. Om fordringsägaren har fasta driftställen enligt artikel 3, paragraf 3, i båda staterna, och från ett av dessa driftställen beviljas ett lån eller verkställes en deposition, skall skatt å inkomst därav utgöras i den av staterna, inom vars område driftstället är beläget.

*Article 9.*

Les revenus des valeurs mobilières sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile. Toutefois, chaque Etat contractant conserve le droit de percevoir, conformément à sa législation générale, son impôt sur les revenus des valeurs mobilières émises par les sociétés ou autres collectivités qui ont leur domicile fiscal sur son territoire.

*Artikel 9.*

Inkomst av värdepapper beskattas i den stat, inom vars område inkomsttagaren har sitt hemvist. Likväl bibehåller vardera staten rätten att i enlighet med sin allmänna lagstiftning uppbära skatt å inkomster av värdepapper, utgivna av bolag eller andra sammanslutningar, som hava sitt skatterättsliga hemvist inom dess område.

*Article 10.*

Les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations des administrateurs des sociétés par actions sont imposables dans celui des deux Etats où se trouve le siège social effectif de la société, sous réserve de l'application de l'article 6 en ce qui concerne les rémunérations que les intéressés touchent en leurs autres qualités effectives.

*Artikel 10.*

Tantiem, dagarvode och annan ersättning till ledamöter av styrelse för bolag å aktier beskattas i den av de båda staterna, där bolagets ledning har sitt verkliga säte, med iakttagande likväl av artikel 6 såvitt angår ersättningar vilka vederbörande uppbär i annan verklig egenskap.

*Article 11.*

Les impôts prélevés sur tous autres revenus que ceux visés aux articles précédents, entre autres les pensions publiques et privées et les rentes viagères, ne sont perçus que dans l'Etat où le bénéficiaire a son domicile.

*Artikel 11.*

Skatt å andra, i föregående artiklar icke angivna inkomster, däri inbegripna pensioner på grund av allmän och enskild tjänst samt livräntor, utgår allenast i den stat, där inkomsttagaren har sitt hemvist.

*Article 12.*

En ce qui concerne les impôts sur la fortune ou sur l'accroissement de la fortune, les dispositions suivantes sont applicables:

*Artikel 12.*

För skatter å förmögenhet eller förmögenhetsökning gälla följande bestämmelser:

1° Dans la mesure où la fortune se compose:

a) d'immeubles avec leurs accessoires;

b) d'entreprises commerciales ou industrielles, y compris celles de la navigation maritime et de la navigation aérienne;

l'impôt sera perçu dans l'Etat à qui est dû, d'après les articles précédents, l'impôt sur les revenus provenant de ladite fortune.

2° Pour tous les autres genres de fortune, l'impôt sera perçu dans l'Etat du domicile.

*Article 13.*

Un impôt personnel sur l'ensemble des revenus ou de la fortune, établi dans l'Etat où l'assujetti a son domicile, ne sera perçu que sur les revenus ou la fortune taxables dans cet Etat, selon les dispositions de la présente convention, mais d'après le taux effectif par rapport à l'ensemble des revenus ou de la fortune de l'assujetti.

*Article 14.*

§ 1. Pour l'application de la présente convention, le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation.

§ 2. Si un contribuable ne possède de résidence normale ainsi définie dans aucun des deux Etats, il est réputé avoir son domicile dans celui de ces Etats où il fait son séjour principal ou, à défaut, dans celui dont il a la nationalité.

§ 3. D'après la présente convention, le domicile fiscal des personnes morales se trouve au lieu de leur siège social effectif.

1:o I den mån förmögenheten består av

a) fast egendom med tillbehör, eller

b) företag för utövande av handel eller industri, företag för sjöfart och luftfart inbegripna,

utgår skatten i den stat, vilken enligt föregående artiklar är berättigad till skatt å inkomst av samma förmögenhet.

2:o För alla andra slag av förmögenhet utgår skatten i den stat, där den skattskyldige har sitt hemvist.

*Artikel 13.*

Personlig å samtliga inkomster eller å hela förmögenheten utgående skatt i den stat, där den skattskyldige har sitt hemvist, upptages allenast å de inkomster eller den förmögenhet, som äro underkastade skatt i denna stat jämlikt detta avtals föreskrifter, men med tillämpning av den skatteprocent, som beräknas med hänsyn till den skattskyldiges samtliga inkomster eller hela förmögenhet.

*Artikel 14.*

§ 1. Enligt detta avtal anses såsom skatterättsligt hemvist, såvitt angår fysisk person, dennes normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem.

§ 2. Om en skattskyldig icke i någon av de båda staterna har en sålunda angiven normal vistelseort, anses han hava sitt hemvist i den av staterna, där han huvudsakligen uppehåller sig, eller, om icke heller detta är fallet i någon av staterna, där han äger medborgarskap.

§ 3. Juridisk person anses enligt detta avtal hava sitt skatterättsliga hemvist å den ort, där den har sitt verkliga säte.

Toutefois, la présente stipulation ne déroge pas aux dispositions des lois suédoises relatives au lieu d'imposition des successions indivises.

*Article 15.*

Tout contribuable qui prouve que les mesures prises par les autorités fiscales des Etats contractants ont entraîné pour lui une double imposition en ce qui concerne des impôts directs visés par la présente convention peut adresser une demande à l'Etat dont il est ressortissant. Si le bien-fondé de la demande est reconnu, l'autorité fiscale suprême de cet Etat peut s'entendre avec l'autorité fiscale suprême de l'autre Etat pour éviter, de façon équitable, une double imposition.

La demande doit être faite dans les deux années suivant celle de l'imposition. Passé ce délai, les autorités fiscales suprêmes des deux Etats apprécieront si la demande peut être néanmoins retenue.

Emellertid avser ej denna föreskrift att stadga undantag i den svenska lagstiftningens bestämmelser om beskattningsort för oskifta dödsbon.

*Artikel 15.*

Varje skattskyldig, som visar att av beskattningsmyndigheterna i de avtalslutande staterna vidtagna åtgärder för honom medfört dubbelbeskattning såvitt angår de direkta skatter varom i detta avtal är fråga, kan häremot göra erinran hos den stat, som han tillhör. Anses erinran grundad, kan denna stats högsta finansmyndighet träffa överenskommelse med den andra statens högsta finansmyndighet för att på skäligt sätt undvika dubbelbeskattning.

Sådan erinran bör göras inom två år efter taxeringsåret. Inkommer sådan erinran senare, skola de högsta finansmyndigheterna i de båda staterna avgöra, om densamma icke desto mindre må kunna komma under bedömande.

## Titre II.

## Garanties légales et assistance réciproque.

*Article 16.*

Les ressortissants (personnes physiques et morales) de l'un des deux Etats ont droit sur le territoire de l'autre Etat aux mêmes garanties que les ressortissants de ce dernier Etat vis-à-vis des autorités fiscales, des tribunaux fiscaux et administratifs ainsi que des autres tribunaux.

*Article 17.*

En vue d'assurer une meilleure application des impôts visés dans la présente convention, les Etats contractants s'engagent, sous réserve de réciprocité, à échanger les renseig-

## Avdelning II.

## Rättsskydd och ömsesidig handräckning.

*Artikel 16.*

Fysiska och juridiska personer, tillhörande en av de båda staterna, äga inom den andra statens område åtnjuta samma rättsskydd som personer, tillhörande sistnämnda stat, inför dess beskattningsmyndigheter, beskattnings- och förvaltningsdomstolar samt andra domstolar.

*Artikel 17.*

För att åstadkomma en större effektivitet av den beskattning, som avses i detta avtal, förbinda sig de avtalslutande staterna, under förutsättning av ömsesidighet, att utbyta

nements d'ordre fiscal que l'Administration d'un des deux Etats détient ou peut obtenir d'après les règles de sa propre législation et qui seraient utiles à l'autre Etat pour l'établissement desdits impôts.

Ces renseignements seront échangés directement entre les deux Ministères des Finances et auront lieu d'office ou sur demande.

*Article 18.*

§ 1. Conformément à l'article qui précède, le Ministère des Finances de Suède transmettra d'office au Ministère des Finances français dans les six premiers mois de chaque année:

a) les renseignements figurant dans les formules qui sont remises aux autorités suédoises à l'occasion du paiement à des personnes physiques ou morales domiciliées en France de dividendes d'actions et de parts bénéficiaires ou d'intérêts d'obligations ou de tous autres titres circulant dans le public;

b) un extrait de l'inventaire reçu par les autorités suédoises compétentes et relatif à la succession d'une personne domiciliée en France;

c) les renseignements figurant dans les autorisations accordées à des personnes physiques ou morales domiciliées en France d'acquérir des immeubles situés en Suède et d'y exploiter un commerce;

d) les renseignements que les autorités suédoises compétentes pourront éventuellement recueillir auprès des banques, caisses d'épargne et autres institutions analogues, sur les avoirs possédés par des personnes physiques domiciliées en France;

e) les renseignements que les autorités centrales suédoises pourront éventuellement recueillir dans les

sådana underrättelser i beskattningshänseende, som förvaltningen i en av de båda staterna innehar eller kan erhålla enligt föreskrifterna i dess egen lagstiftning och som kunna vara av värde för den andra staten vid åsättande av nämnda skatter.

Sådana underrättelser skola utbytas direkt mellan de båda finansministerierna dels utan anmaning dels efter särskild framställning.

*Artikel 18.*

§ 1. I anslutning till nästföregående artikel skall det svenska finansdepartementet varje år inom de sex första månaderna utan anmaning till det franska finansministeriet överlämna:

a) upplysningar, vilka finnas i de uppgifter som överlämnats till svenska myndigheter vid utbetalningar till fysiska eller juridiska personer med hemvist i Frankrike av utdelningar å aktier och andelsbevis eller av räntor å obligationer eller å andra slags värdepapper, som omsättas bland allmänheten,

b) utdrag av bouppteckningar, mottagna av vederbörliga svenska myndigheter, rörande kvarlåtenskap efter personer med hemvist i Frankrike,

c) upplysningar i beslut om tillstånd för fysiska eller juridiska personer med hemvist i Frankrike att förvärva fastigheter, belägna i Sverige, eller att där utöva handel,

d) upplysningar, som vederbörliga svenska myndigheter eventuellt kunna erhålla från banker, sparbanker eller andra likartade institutioner, rörande tillgodohavanden tillhörande fysiska personer med hemvist i Frankrike,

e) upplysningar, som svenska centrala myndigheter eventuellt kunna erhålla från bouppteckningar i anled-

inventaires reçus à la suite de décès, sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en France;

f) les renseignements concernant les rentes viagères ainsi que les pensions publiques et privées servies à des personnes domiciliées en France;

g) la liste, avec l'indication de leur domicile, des ressortissants français, domiciliés en France qui ont souscrit en Suède, une déclaration, pour l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, au Comité central chargé à Stockholm de l'imposition des contribuables non domiciliés en Suède.

§ 2. De son côté, le Ministère des Finances français, transmettra d'office au Ministère des Finances de Suède, dans les six premiers mois de chaque année:

a) la copie des enregistrements de procès-verbaux d'ouverture des coffres-forts ou compartiments de coffre-forts loués, en totalité ou en partie, par des personnes décédées ou leur conjoint, quand ces personnes avaient leur domicile en Suède;

b) la copie des enregistrements de procès-verbaux d'inventaire du contenu des plis cachetés et cassettes fermées déposés par lesdites personnes chez les banquiers, changeurs, escompteurs, ou autres personnes recevant habituellement des dépôts de cette nature;

c) la copie des listes remises par les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires, dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant de la succession d'une personne domiciliée en Suède;

ning av dödsfall, angående skulder till fysiska eller juridiska personer med hemvist i Frankrike,

f) upplysningar rörande livräntor ävensom pensioner på grund av allmän eller enskild tjänst till personer med hemvist i Frankrike, samt

g) en förteckning, upptagande — med angivande tillika av bostad — de franska fysiska och juridiska personer med hemvist i Frankrike, som till den centrala taxeringsnämnden i Stockholm med uppgift att verkställa taxeringen av skattskyldiga utom riket hava avgivit deklaration till ledning för den svenska taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt.

§ 2. Det franska finansministeriet å sin sida skall varje år inom de sex första månaderna utan anmaning till det svenska finansdepartementet överlämna:

a) avskrift av inregistrerade uppgifter ur protokoll beträffande öppnande av kassaskåp eller kassafack, hyrda helt eller delvis av personer, som senare avlidit, eller deras makar, såframt dessa personer hade sitt hemvist i Sverige,

b) avskrift av inregistrerade uppgifter ur inventeringsprotokoll beträffande innehållet i förseglade konvolut eller låsta skrin, deponerade av sådana personer hos bankirer, växelmäklare, diskontörer eller andra personer, som vanligen mottaga depositioner av sådant slag,

c) avskrift av förteckningar, överlämnade av bolag eller andra sammanslutningar, fondmäklare, växelmäklare, bankirer, diskontörer, ministeriella eller andra offentliga tjänstemän, affärsagenter eller andra, som i deposition eller öppet förvar innehava eller äro redovisningsskyldiga för värdepapper, penningmedel eller värdehandlingar, tillhö-

d) l'avis de l'ouverture de tout compte indivis ou collectif avec solidarité chez l'une des personnes désignées au numéro précédent et concernant un ou plusieurs ressortissants suédois;

e) les renseignements que les Administrations financières pourront éventuellement recueillir sur les avoirs possédés en France par des personnes physique ou morales domiciliées en Suède, sur les paiements de coupons de valeurs mobilières effectués au profit de personnes domiciliées en Suède ainsi que sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en Suède;

f) les renseignements concernant les rentes viagères, les pensions publiques et privées et les traitements privés servis à des personnes domiciliées en Suède;

g) la liste, avec l'indication de leur domicile, des ressortissants suédois domiciliés en Suède qui sont taxés en France à la contribution foncière et à l'impôt général sur le revenu.

*Article 19.*

§ 1. Le Ministère des Finances français pourra demander au Ministère des Finances de Suède des informations visant des cas concrets intéressant des personnes physiques ou morales françaises et, spécialement, en vue d'assurer, conformément à l'article 13, la progressivité de son impôt général sur le revenu, des renseignements relatifs aux bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles possédées en Suède par ces dites personnes, ainsi qu'aux redevances à elles versées pour exploitation de

rande kvarlåtenskap efter personer med hemvist i Sverige,

d) underrättelse om öppnande av varje enskilt eller för flera kontoinnehavare gemensamt konto hos någon, som angives i närmast föregående punkt, därest kontot avser en eller flera svenska fysiska eller juridiska personer,

e) upplysningar, som finansförvaltningsmyndigheterna eventuellt kunna erhålla rörande tillgodohavanden i Frankrike, tillhörande fysiska eller juridiska personer med hemvist i Sverige, rörande inlösen av värdepapperskuponger till förmån för personer med hemvist i Sverige samt rörande skulder till fysiska eller juridiska personer med hemvist i Sverige,

f) upplysningar rörande livräntor, pensioner på grund av allmän eller enskild tjänst samt löner på grund av enskild tjänst till personer med hemvist i Sverige, samt

g) en förteckning, upptagande — med angivande tillika av bostad — de svenska fysiska och juridiska personer med hemvist i Sverige, som i Frankrike taxeras till fastighetsskatt eller allmän inkomstskatt.

*Artikel 19.*

§ 1. Det franska finansministeriet kan hos det svenska finansdepartementet göra framställningar om upplysningar i särskilda fall rörande franska fysiska eller juridiska personer, och i synnerhet — för bestämmande jämlikt artikel 13 av den allmänna inkomstskattens progressivitet — upplysningar angående inkomster från av sådana personer innehavda företag för utövande av industri, handel eller lantbruk i Sverige ävensom rörande periodiska avgifter till dem för nyttjande av gruvor eller stenbrott eller för använ-

mines ou de carrières ou pour utilisation de brevets, modèles, marques de fabrique ou autres procédés industriels.

§ 2. De même, le Ministère des Finances de Suède pourra demander au Ministère des Finances français des informations analogues visant des cas concrets intéressant des personnes physiques ou morales suédoises.

*Article 20.*

§ 1. Les Etats contractants s'engagent, sur la base de la réciprocité, à se prêter concours et assistance aux fins de recouvrer en principal, additionnels, intérêts et frais ou amendes à l'exclusion de celles ayant un caractère pénal, suivant les règles de leur propre législation, les impôts définitivement dus visés par la présente convention.

§ 2. Les significations, poursuites et mesures d'exécution auront lieu sur production d'une copie ou d'un extrait officiel des titres exécutoires accompagnés éventuellement des copies ou extraits officiels des décisions devenues définitives. Les titres seront rendus exécutoires par mesure administrative dans la forme propre à la législation de l'Etat requis.

§ 3. Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'Etat requis et celui-ci ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'Etat requérant.

§ 4. Si une créance fiscale est encore susceptible d'un recours, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires auxquelles sont appli-

dande av patent, modeller, varumärken eller andra industriella förmåner.

§ 2. På samma sätt kan det svenska finansdepartementet hos det franska finansministeriet göra framställningar om liknande upplysningar i särskilda fall beträffande svenska fysiska eller juridiska personer.

*Artikel 20.*

§ 1. De avtalslutande staterna förbinda sig, på grundval av ömsesidighet, att lämna varandra bistånd och handräckning för att i enlighet med reglerna i sin egen lagstiftning indriva i detta avtal avsedda, slutgiltigt fastställda skatter, däri inbegripna tilläggsbelopp, räntor och kostnader ävensom viten, som icke hava straffrättslig karaktär.

§ 2. Delgivningar, krav och indrivningsåtgärder verkställas mot företeende av avskrifter eller officiella utdrag av de beslut, varpå verkställigheten grundas, eventuellt åtföljda av avskrifter eller officiella utdrag av de slutgiltiga utslagen. Besluten skola göras exigibla genom förvaltningsåtgärd i den form, som stadgas i lagstiftningen i den stat, där handräckningen skall äga rum.

§ 3. De skatteanspråk, på grund varav indrivning sker, skola icke i den stat, till vilken framställning om indrivning riktas, anses såsom förmånsberättigade fordringsanspråk, och det skall icke åligga denna stat att företaga någon verkställighetsåtgärd, som icke kan förekomma enligt lagstiftningen i den stat som gjort framställningen.

§ 4. Om ett skatterättsligt anspråk ännu är av beskaffenhet att kunna dragas under högre myndighets prövning, kan den stat, vilken åberopar anspråket, göra framställning hos

cables mutatis mutandis les dispositions précédentes.

Est considérée comme mesure conservatoire la notification de la contrainte au redevable pour le recouvrement des impôts perçus par l'Administration française de l'Enregistrement. L'opposition à cette contrainte ne peut être portée que devant le tribunal français compétent.

*Article 21.*

§ 1. L'assistance administrative et devant les tribunaux ne sera accordée que contre les contribuables ressortissant uniquement à l'Etat requérant. Toutefois, elle pourra l'être également contre d'autres contribuables lorsqu'il s'agira d'impôts qui étaient définitivement dus à une époque où ces contribuables étaient uniquement ressortissants de l'Etat requérant.

La présente stipulation ne déroge pas aux dispositions spéciales de l'article 18.

§ 2. La même assistance peut également être refusée lorsque l'Etat requis considère qu'elle pourrait mettre en danger ses droits de souveraineté, ou sa sécurité, ou porter atteinte à ses intérêts généraux.

§ 3. Peuvent être également repoussées:

a) les demandes qui auraient pour effet, soit d'imposer à l'un des Etats contractants l'obligation de communiquer des renseignements que sa propre législation fiscale ne lui permet pas d'obtenir, soit d'accomplir des actes administratifs qui ne seraient pas conformes à sa réglementation ou à ses pratiques;

b) les demandes aux termes desquelles il y aurait lieu de recueillir,

den andra staten om vidtagande av åtgärder för anspråkets säkerställande, å vilka åtgärder de föregående bestämmelserna äro mutatis mutandis tillämpliga.

Såsom sådan åtgärd anses delgivning med den skattskyldige av betalningsanmodan *(contrainte)* för indrivning av skatter, som uppbäras av den franska inregistreringsförvaltningen (l'administration de l'enregistrement). Invändning mot sådant tvångsmedel kan endast göras inför vederbörlig fransk domstol.

*Artikel 21.*

§ 1. Administrativ och juridisk handräckning medgives endast mot skattskyldiga, som tillhöra allenast den stat, från vilken framställningen göres. Dock kan sådan handräckning medgivas jämväl mot andra skattskyldiga, då fråga är om skatter, som blivit slutgiltigt fastställda vid en tidpunkt, då de skattskyldiga tillhörde allenast nämnda stat.

Denna föreskrift innebär icke någon inskränkning i de särskilda bestämmelserna i artikel 18.

§ 2. Sådan handräckning kan likaledes vägras, då den stat, hos vilken den begärts, anser densamma ägnad att äventyra dess höghetsrättigheter eller säkerhet eller skada dess allmänna intressen.

§ 3. Avvisas kunna jämväl:

a) framställningar, vilka skulle hava till följd, antingen att en av de avtalslutande staterna ålägges att meddela upplysningar, som icke kunna erhållas enligt dess egen lagstiftning, eller att förvaltningsåtgärder vidtagas som icke skulle vara i enlighet med dess författningar eller rättstillämpning,

b) framställningar, som inom den stat, där handräckningen begäres,

sur le territoire de l'Etat requis, de personnes étrangères à l'affaire en tant que contribuables, des informations, déclarations ou consultations autorisées par la loi, lorsque l'Etat requérant n'est pas en mesure, d'après sa propre législation, d'exiger des informations, déclarations ou consultations analogues;

c) les demandes faites en vue d'obtenir connaissance de circonstances de fait ou de rapports de droit, lorsque la connaissance de ces circonstances ou rapports ne peut être acquise qu'en faisant appel à l'obligation de fournir des renseignements, des déclarations ou des consultations qui ne peuvent pas être exigés sur le territoire de l'Etat requérant;

d) les autres demandes qui ne pourraient être satisfaites que par la violation d'un secret relatif à un commerce, à une exploitation ou à une industrie.

skulle föranleda infordrande från personer, vilka icke såsom skattskyldiga hava i saken del, av sådana upplysningar, förklaringar eller utlåtanden, som författningsenligt där må meddelas, i sådana fall då den stat, som begärt handräckningen, enligt sin egen lagstiftning icke kan infordra motsvarande upplysningar, förklaringar eller utlåtanden,

c) framställningar gjorda i syfte att erhålla kännedom om faktiska eller rättsliga förhållanden, såframt kännedomen om dessa förhållanden ej kan vinnas annorledes än på grund av förpliktelse att avgiva upplysningar, förklaringar eller utlåtanden, som icke kunna avfordras inom den stat, från vilken sådan framställning skett, samt

d) andra framställningar, som icke kunna efterkommas utan kränkning av affärs-, drifts- eller industriell hemlighet.

*Article 22.*

En ce qui concerne les questions, informations et consultations, ainsi que toutes autres communications qui sont parvenues à un Etat par suite de l'assistance réciproque, il y a lieu d'appliquer les prescriptions légales en vigueur dans cet Etat au sujet du secret administratif ou professionnel.

*Artikel 22.*

Å förfrågningar, upplysningar och utlåtanden ävensom andra meddelanden, som inkomma till en stat på grund av ömsesidig handräckning, skola i den staten gällande författningsbestämmelser rörande tystnadsplikt på grund av tjänst eller yrkesutövning tillämpas.

*Article 23.*

Les Etats contractans confient à leurs autorités fiscales suprêmes le soin de conclure des accords ou des arrangements particuliers pour remédier aux doubles impositions en matière d'impôts directs sur les revenus ou sur la fortune qui s'avèreraient contraires à l'objet de la présente convention dans des cas non expressément prévus au titre premier, ainsi que pour résoudre toutes

*Artikel 23.*

De avtalslutande staterna anförtro åt sina högsta finansmyndigheter att ingå avtal eller träffa särskilda anordningar för att häva mot detta avtals syfte stridande dubbelbeskattning såvitt angår direkta skatter å inkomst eller förmögenhet i fall som icke uttryckligen förutsetts i avdelning I, så ock att lösa uppkommande svårigheter vid avtalets tillämpning eller tolkning.

difficultés d'application ou d'interprétation.

Titre III.

## Dispositions générales.

*Article 24.*

La présente convention ne s'appliquera, pour ce qui concerne la France, qu'à la France métropolitaine à l'exclusion de l'Algérie et des Colonies.

*Article 25.*

§ 1. La convention entrera en vigueur le 1er janvier de l'année qui suivra celle de la ratification.

§ 2. Toutefois, seront applicables rétroactivement les dispositions du titre premier, en ce qui concerne les affaires pour lesquelles une décision administrative non susceptible de recours ou une décision judiciaire définitive n'est pas intervenue à la date de l'entrée en vigueur de la présente convention.

*Article 26.*

La présente convention, faite en double exemplaire en langue française, sera ratifiée, en ce qui concerne la Suède, par Sa Majesté le Roi de Suède avec l'assentiment du Riksdag et en ce qui concerne la France par le Président de la République française avec l'assentiment du Parlement. Les ratifications seront échangées le plus tôt possible, à Stockholm.

Elle restera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par l'un des Etats contractants. En cas de dénonciation six mois avant l'expiration d'une année civile, la convention cessera d'être en vigueur au 1er janvier suivant, sinon au 1er janvier de la seconde année suivante.

Avdelning III.

## Allmänna bestämmelser.

*Artikel 24.*

Detta avtal skall, såvitt Frankrike angår, tillämpas allenast å det egentliga Frankrike, med uteslutande av Algeriet och kolonierna.

*Artikel 25.*

§ 1. Avtalet skall träda i kraft den 1 januari året efter ratifikationen.

§ 2. Emellertid skola retroaktivt tillämpas bestämmelserna i avdelning I, såvitt angår fall, i vilka ett administrativt beslut, som icke kan överklagas, eller ett slutgiltigt domstolsbeslut icke förelegat den dag detta avtal träder i kraft.

*Artikel 26.*

Detta avtal, som är avfattat i dubbla exemplar på franska språket, skall ratificeras, för Sveriges del av Hans Majestät Konungen av Sverige med riksdagens samtycke och för Frankrikes del av Franska Republikens President med parlamentets samtycke. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Stockholm.

Avtalet skall förbliva gällande så länge detsamma icke uppsagts av någon av de avtalslutande staterna. I fall av uppsägning sex månader före utgången av ett kalenderår upphör avtalet att gälla den 1 januari nästkommande år, i annat fall upphör avtalets giltighet den 1 januari under det därpå följande året.

En foi de quoi, les Plénipotentiaires des deux Etats ont signé cette convention et l'ont munie de leurs sceaux.

Fait à Paris, le 24 Décembre 1936.

## Protocole.

Au moment de procéder à la signature de la présente convention conclue ce jour entre la Suède et la France en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir les règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs, les Plénipotentiaires soussignés ont fait la déclaration concordante suivante qui forme partie intégrante de la convention même.

I. La présente convention est conclue en l'état des législations suédoise et française à la date de sa signature.

Il est précisé:

1° que les impôts directs respectivement visés aux numéros 1° et 2° du § 3 de l'article 1er sont tenus pour similaires;

2° qu'au cas où cette situation se trouverait sensiblement modifiée en raison de changements apportés aux législations respectives des deux Etats, leurs autorités fiscales suprêmes se concerteraient.

II. Le mode d'imposition prévu à l'article 2 de la présente convention s'applique aussi bien aux revenus provenant de baux à loyer, de baux à ferme ou de toute autre forme de jouissance d'immeubles qu'à ceux résultant d'une administration et d'une jouissance directe, ainsi qu'aux bénéfices provenant d'aliénations d'immeubles.

Il s'applique également aux revenus provenant de l'exploitation proprement dite de forêts sur le domaine de l'exploitant ou sur celui de tiers.

Till bekräftelse härå hava de båda staternas befullmäktigade ombud undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i Paris den 24 december 1936.

## Protokoll.

Vid undertecknandet av förevarande avtal, ingånget denna dag mellan Sverige och Frankrike i avsikt att undvika dubbelbeskattning och att fastställa bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter, hava undertecknade befullmäktigade ombud gjort följande ömsesidiga förklaring, vilken utgör en integrerande del av själva avtalet.

1. Detta avtal är ingånget med hänsyn tagen till svensk och fransk lagstiftning vid tiden för avtalets undertecknande.

Det fastslås:

1:o att de direkta skatter å ömse sidor, vilka avses i 1:o och 2:o av § 3 i artikel 1, anses likvärdiga, samt

2:o att, därest detta förhållande skulle i avsevärd mån förändras på grund av omläggningar i de båda staternas respektive lagstiftningar, deras högsta finansmyndigheter må träffa nya överenskommelser.

2. De regler för beskattningen som angivas i artikel 2 av detta avtal gälla såväl inkomster genom uthyrning, utarrendering eller varje annat slags upplåtelse av rätt att nyttja fast egendom som ock inkomster, som förvärvas genom dess omedelbara förvaltande och nyttjande, ävensom sådana vinster som uppkomma genom avyttring av fast egendom.

Samma regler tillämpas likaledes å inkomst genom avverkning av skog å avverkarens eller tredje mans mark.

III. Pour l'application de l'article 3, on doit comprendre dans les revenus de l'établissement stable situé dans l'un des deux Etats, les bénéfices provenant de la vente totale ou partielle en cours ou en fin d'exploitation, des divers éléments d'actif de cet établissement, à l'exclusion des immeubles situés sur le territoire de l'autre Etat.

IV. Sont considérés comme «établissements stables» au sens de l'article 3 de la présente convention, les sièges de direction, succursales, fabriques, usines, ateliers, agences, magasins, bureaux, laboratoires, comptoirs d'achat ou de vente, les dépôts ainsi que toutes autres installations fixes de caractère productif, à l'exclusion des sociétés filiales.

Toutefois, ne sont pas imposables les comptoirs qui se bornent à l'achat de marchandises diverses destinées à l'approvisionnement d'un ou de plusieurs établissements de vente ou de transformation que le contribuable exploite dans l'autre Etat.

Lorsqu'une entreprise de l'un des Etats contractants fait des affaires dans l'autre Etat, par l'entremise d'un agent y établi qui exerce habituellement des pouvoirs pour la négociation et la conclusion des contrats ou qui dispose d'un stock de marchandises pour satisfaire habituellement aux commandes qu'il reçoit, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans ce dernier Etat.

Mais le fait qu'une entreprise de l'un des Etats ait des relations d'affaires dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un commissionnaire ou courtier, vraiment autonome, ne permet pas de considérer cette entreprise comme ayant un établissement stable dans ce dernier Etat.

Les chantiers servant à des travaux

3. Vid tillämpning av artikel 3 skola under inkomst från ett fast driftställe, beläget i en av de båda staterna, anses inbegripna vinster härrörande av försäljning helt eller delvis, under utövande av rörelsen eller vid dess upphörande, av driftstället tillhöriga tillgångar med undantag av fastigheter belägna inom den andra staten.

4. Som »fasta driftställen» enligt artikel 3 i avtalet anses plats, där ett företags ledning har sitt säte, samt filialer, fabriker, verkstäder, agenturer, magasin, kontor, laboratorier, inköps- och försäljningsställen, lager ävensom varje annan fast anordning av produktiv karaktär med uteslutande av dotterbolag.

Emellertid beskattas icke inköpsställen, som inskränka sig till uppköp av olika slags varor för att därmed förse ett eller flera av den skattskyldige i den andra staten använda driftställen för försäljning eller bearbetning.

Då ett företag, som tillhör en av de avtalslutande staterna, i den andra staten gör affärer genom förmedling av en där etablerad agent, som vanligen använder honom givet bemyndigande att förmedla och avsluta kontrakt eller som disponerar ett varulager för att vanligen effektuera beställningar som han mottager, skall företaget anses hava ett fast driftställe i den andra staten.

Det förhållandet, att ett företag, som tillhör en av de avtalslutande staterna, upprätthåller affärsförbindelser i den andra staten genom förmedling av en verkligt oberoende kommissionär eller mäklare, föranleder däremot icke till att företaget anses hava ett fast driftställe i sistnämnda stat.

Plats för byggnadsföretag, vars ut-

de constructions dont l'exécution a dépassé ou est jugée devoir dépasser une durée de douze mois, seront considérés comme établissements stables au sens de la convention.

V. En ce qui concerne les revenus provenant des navires ne portant pas le pavillon ou des aéronefs ne possédant pas la nationalité de l'Etat dans lequel se trouve la direction effective de l'entreprise qui exploite ces navires ou ces aéronefs, l'imposition est établie suivant les règles de l'article 3.

Bien que la présente convention ne s'applique qu'aux impôts directs sur les revenus ou sur la fortune, les entreprises de navigation maritime ou aérienne dont le siège de direction effective se trouve en Suède et dont les navires ou les aéronefs, battant pavillon suédois ou possédant la nationalité suédoise, chargent ou déchargent des voyageurs ou des marchandises en territoire français, n'y seront pas soumises à la contribution des patentes ou à tout autre impôt qui lui serait substitué, si elles n'y possèdent ni agence ni succursale, alors même qu'elles utiliseraient les services d'un intermédiaire pour la recherche du fret ou la vente de billets.

A titre de réciprocité, l'impôt suédois correspondant, ou tout autre impôt qui lui serait substitué, ne sera pas appliqué aux entreprises françaises de navigation maritime ou aérienne dont les navires ou les aéronefs, battant pavillon français ou possédant la nationalité française, chargent ou déchargent des voyageurs ou des marchandises en territoire suédois dans les conditions indiquées à l'alinéa précédent.

VI. Au cas où l'application des dispositions des articles 3, 4 et 5 de la convention soulèverait des difficultés ou des contestations, les auto-

förande överskridit eller, såvitt förutses kan, kommer att överskrida en tidrymd av tolv månader, skall anses som fast driftställe i avtalets mening.

5. I fråga om inkomster förvärvade av fartyg som icke föra den stats flagga eller av luftfartyg som icke hava den stats nationalitet, där företaget, som använder fartygen eller luftfartygen, har sin verkliga ledning, skall beskattningen ske enligt reglerna i artikel 3.

Ehuru detta avtal endast tillämpas å direkta skatter å inkomst och förmögenhet, skola de företag för utövande av sjöfart eller luftfart, vilkas verkliga ledning har sitt säte i Sverige och vilkas fartyg under svensk flagg eller luftfartyg av svensk nationalitet mottaga eller avlämna resande eller gods å franskt område, icke vara underkastade den franska patentskatten eller någon annan skatt som kan sättas i dess ställe, med mindre företagen i Frankrike hava agentur eller filial; och gäller detta även om företagen använda mellanhand för att erhålla frakter eller försälja biljetter.

För ernående av ömsesidighet skall motsvarande svenska skatt eller varje annan skatt, som kan komma att sättas i dess ställe, under de förutsättningar, som angivas i föregående stycke, icke uttagas av franska företag för sjöfart eller luftfart, vilkas fartyg under fransk flagg eller luftfartyg av fransk nationalitet mottaga eller avlämna resande eller gods på svenskt område.

6. I de fall, då tillämpning av bestämmelserna i artiklarna 3, 4 och 5 av avtalet skulle föranleda svårigheter eller tvistigheter, skola de

rités fiscales suprêmes s'entendraient pour procéder à une répartition équitable des revenus susceptibles d'être imposés de part et d'autre.

VII. Les redevances versées pour la jouissance de biens immobiliers ou l'exploitation de mines, carrières ou autres ressources naturelles, seront imposables dans celui des deux Etats contractants où sont situés ces biens ou autres ressources naturelles.

VIII. Sont considérées comme professions libérales au sens de l'article 6, notamment l'activité scientifique, artistique, littéraire, enseignante ou pédagogique, ainsi que celle des médecins, avocats, architectes et ingénieurs.

Les droits d'auteur et les produits provenant de la vente ou de la concession de licences d'exploitation de brevets, marques de fabrique, modèles, procédés et formules de fabrications sont imposables dans les conditions prévues à l'article 11. Toutefois, s'ils constituent un revenu d'entreprise industrielle ou commerciale, ils sont imposables suivant les règles de l'article 3.

L'article 6 ne sera pas applicable dans le cas d'une personne employée dans l'un des deux Etats, effectuant pour ses occupations, un séjour temporaire sur le territoire de l'autre Etat, et rémunérée exclusivement par son employeur assujetti à l'impôt dans le premier Etat.

IX. L'article 9 ne modifie pas le régime fiscal des titres émis par les sociétés et collectivités suédoises qui sont soumis en France au régime de l'abonnement.

X. Les étudiants qui séjournent dans l'un des Etats contractants, exclusivement pour y faire leurs études, ne seront soumis à aucune imposition de la part de cet Etat pour les

högsta finansmyndigheterna träffa överenskommelser för att åstadkomma en skälig fördelning av de inkomster, som kunna bliva föremål för beskattning å båda sidor.

7. Royalty för utnyttjande av fast egendom, gruvor, stenbrott eller andra fyndigheter beskattas i den av de avtalslutande staterna, där denna egendom eller dessa fyndigheter äro belägna.

8. Till fria yrken enligt artikel 6 räknas särskilt vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande eller uppfostrande verksamhet, så ock verksamhet som läkare, advokat, arkitekt eller ingenjör.

Författararvoden och vinster genom försäljning eller upplåtelse av rätt till nyttjande av patent, varumärken, modeller, fabrikationsmetoder och recept beskattas på sätt i artikel 11 sägs. Om emellertid härigenom uppkommer vinst av industriell verksamhet eller handel, sker beskattningen enligt bestämmelserna i artikel 3.

Artikel 6 tillämpas ej i fall då en i den ena staten anställd person på grund av sin tjänst endast tillfälligtvis uppehåller sig inom den andra statens område och erhåller sina löneförmåner uteslutande från sin i den förstnämnda staten skattskyldiga arbetsgivare.

9. Artikel 9 medför icke ändring i de beskattningsbestämmelser, som gälla för värdepapper, utgivna av svenska bolag eller sammanslutningar, som i Frankrike underkastas föreskrifterna om abonnemang.

10. Studenter, som allenast i studiesyfte uppehålla sig i en av de avtalslutande staterna, underkastas icke beskattning av denna stat för belopp, som de mottaga från sina i den

subsides qu'ils reçoivent des membres de leur famille domiciliés dans l'autre Etat et où ceux-ci sont assujettis à l'impôt, pour autant que ces subsides constituent la fraction principale des ressources qui leur sont nécessaires pour leur entretien et leurs études.

andra staten bosatta och där skattskyldiga anhöriga, såframt dessa belopp utgöra den övervägande delen av de för deras underhåll och studier nödvändiga medlen.

XI. Pour les contribuables qui prouvent qu'ils ont définitivement transféré leur domicile d'un Etat contractant dans l'autre, l'obligation fiscale, dans la mesure où elle est attachée au domicile, cesse dans le premier Etat à dater du jour du départ, en ce qui concerne l'assiette des impôts visés par la présente convention.

11. För skattskyldiga, som visa att de utflyttat från den ena av de avtalslutande staterna till den andra, upphör, såvitt fråga är om åsättande av skatter som avses i detta avtal, skattskyldigheten i den förstnämnda staten, i den mån den bestämmes av hemvistet, med dagen för avflyttningen.

XII. En cas de doute sur le point de savoir dans lequel des deux Etats, une personne physique a son domicile fiscal, la question sera tranchée par voie d'accord particulier entre les autorités fiscales suprêmes des deux Etats. On considère, à cet égard, quel est celui des deux Etats dans lequel se trouvent centralisés les intérêts de cette personne; s'il est impossible d'aboutir à une décision sur ce point, on s'en tiendra à la nationalité de l'intéressé.

12. Vid tvivelsmål rörande frågan, i vilken av de båda staterna en fysisk person skall anses hava sitt skatterättsliga hemvist, skall avgörande träffas genom särskild överenskommelse mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter. I sådant hänseende bör tagas i betraktande, i vilken av de båda staterna den skattskyldige har centrum för sina intressen; är det ej möjligt att vinna enighet härutinnan, skall man rätta sig efter vederbörandes medborgarskap.

A l'égard des personnes qui ne sont ressortissantes d'aucun des deux Etats, les autorités fiscales suprêmes peuvent faire des arrangements spéciaux, dans des cas individuels, en vue d'éviter des doubles impositions. Il convient ici surtout d'avoir égard aux nationaux d'Etats ayant signé des conventions avec les deux Etats contractants, en vue d'éviter les doubles impositions.

Med hänsyn till sådana personer, som icke tillhöra någon av de båda staterna, kunna de högsta finansmyndigheterna från fall till fall vidtaga särskilda anordningar till undvikande av dubbelbeskattning. Därvid skall hänsyn i synnerhet tagas till medborgare i sådana stater, vilka träffat avtal angående undvikande av dubbelbeskattning med båda de avtalslutande staterna.

XIII. Les stipulations des lois suédoises relatives à l'imposition des successions indivises ne seront pas applicables lorsque, en vertu des dispositions de la présente convention,

13. Föreskrifterna i de svenska författningarna om beskattning av oskifta dödsbon tillämpas icke i den mån dödsbodelägare för i dödsboet ingående inkomst eller förmögenhet di-

les héritiers seront directement imposables en France sur les revenus ou les biens provenant de la succession.

XIV. Aucune différenciation ne sera faite par chacun des deux Etats entre ses ressortissants et ceux de l'autre Etat pour l'application des tarifs des impôts visés aux numéros 1° et 2° du § 3 de l'article 1er.

Les personnes physiques ressortissant de l'un des deux Etats bénéficieront sur le territoire de l'autre, dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier Etat, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes accordés pour charges de famille.

Les personnes morales, y compris les sociétés, ainsi que les associations de personnes, institutions, fondations et les biens affectés à des fins particulières qui ne possèdent aucune personnalité juridique propre, mais qui, en tant que tels, sont assujettis à l'impôt s'ils ont leur siège dans le territoire de l'un des deux Etats et si leur existence est reconnue par la législation dudit Etat, ne seront pas soumis sur le territoire de l'autre Etat à une charge fiscale plus élevée dans l'ensemble que celle supportée par les contribuables de même catégorie appartenant audit Etat.

XV. Afin de dissiper les doutes qui pourraient naître, il est précisé que les dispositions de la présente convention ne portent pas atteinte au droit de bénéficier éventuellement d'exemptions plus larges déjà reconnues aux agents diplomatiques et consulaires en vertu des règles générales du droit des gens ou des règles qui seraient ultérieurement établies.

L'imposition demeure réservée à l'Etat d'origine dans la mesure où,

rekt beskattas i Frankrike enligt bestämmelserna i detta avtal.

14. Ingen åtskillnad skall göras av någon av de båda staterna mellan skattskyldiga i den ena och den andra staten, såvitt angår tillämpning av tarifferna för de skatter, som angivas i 1:o och 2:o av § 3 i artikel 1.

De fysiska personer, som äro medborgare i en av de båda staterna, åtnjuta inom den andra staten, under samma förutsättningar som sistnämnda stats egna undersåtar, de undantag, nedsättningar, avdrag och lättnader i skatter och avgifter, som medgivas på grund av underhåll av familj.

Juridiska personer — däri inbegripna bolag, föreningar, inrättningar, stiftelser och förmögenhetstillgångar anslagna till särskilda ändamål, vilka icke äga en självständig rätthandlingsförmåga men som likväl själva äro underkastade skatt, därest de äro hemmahörande inom en av de båda staterna och deras existens är erkänd av lagstiftningen i denna stat — skola icke inom den andra statens område åläggas en skattebelastning, som med hänsyn tagen till samtliga omständigheter är högre än den som åvilar skattskyldiga av motsvarande kategori inom sistnämnda stat.

15. Till undvikande av möjligen uppkommande tvivelsmål uttalas, att bestämmelserna i detta avtal icke inverka på rätten att i förekommande fall åtnjuta längre gående befrielser, som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller framdeles må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare.

I den mån på grund av sådana längre gående befrielser dessa befatt-

sur la base d'exemptions plus larges, les agents ne seraient pas soumis à des impôts directs dans l'Etat auprès duquel ils sont accrédités.

XVI. Il est entendu qu'indépendamment des renseignements et informations visés à l'article 18, le Ministère des Finances de Suède adressera au Ministère des Finances français les renseignements figurant dans les autorisations qui, pendant les cinq années antérieures à celle de l'entrée en vigueur de la convention, auront été accordées à des personnes physiques ou morales domiciliées en France pour acquérir des immeubles situés en Suède ou y exploiter un commerce.

XVII. Indépendamment des mesures d'assistance prévues par les articles 18 et 19, les Administrations fiscales suprêmes des deux Etats pourront se concerter pour échanger des informations non prévues et pour prendre toutes mesures qui se révèleraient utiles à l'assiette ou au recouvrement des impôts visés par la présente convention.

XVIII. Par impôts définitivement dus, on doit entendre:

1o en ce qui concerne les impôts suédois, ceux qui ont été régulièrement établis, même si par une procédure exceptionnelle, ils peuvent encore faire l'objet d'une revision;

2o en ce qui touche les impôts français, ceux qui ne peuvent plus être contestés ou dont le montant a fait l'objet, de la part de la juridiction compétente, d'une décision devenue définitive.

XIX. Des sursis aux recouvrements seront accordés par les Administrations fiscales des deux Etats jusqu'à la mise en vigueur de la présente convention ou jusqu'à décision prononçant refus de sa ratification. Toutefois, les Administrations fiscales des

ningshavare icke påföras direkta skatter i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

16. Det är överenskommet, att det svenska finansdepartementet skall tillställa det franska finansministeriet, förutom de upplysningar och underrättelser som avses i artikel 18, upplysningar ur de beslut om tillstånd, som under de närmaste fem åren före det år, då avtalet trätt i kraft, medgivits fysiska eller juridiska personer med hemvist i Frankrike rörande rätt att förvärva fast egendom i Sverige eller där idka handel.

17. Oberoende av de handräckningsåtgärder, som avses i artiklarna 18 och 19, skola de högsta finansförvaltningsmyndigheterna i de båda staterna kunna överenskomma om utbyte av upplysningar som icke förutsetts i avtalet, och om vidtagande av alla de åtgärder, som kunna visa sig nyttiga för åsättande eller indrivande av skatter, som avses i detta avtal.

18. Med slutgiltigt fastställda skatter förstås:

1:o såvitt avser svenska skatter, de som slutligt fastställts i ett normalt förfarande, även om de i extraordinär väg ännu kunna bliva föremål för ändring;

2:o såvitt avser franska skatter, de som icke vidare kunna bliva föremål för tvist eller vilkas belopp från vederbörande judiciella myndighets sida blivit föremål för slutligt avgörande.

19. Uppskov med indrivning av skatt skola medgivas av de båda staternas beskattningsmyndigheter till dess detta avtal trätt i kraft eller till dess beslut fattats, som innebär ratifikationsvägran. De båda staternas beskattningsmyndigheter förbe-

deux Etats se réservent le droit de poursuivre le paiement des impôts qui seraient dus sur la base des dispositions de la convention.

Fait à Paris, le 24 Décembre 1936.

hålla sig emellertid rätt att fullfölja krav å skatter, som skola erläggas jämlikt grunderna för detta avtals bestämmelser.

Som skedde i Paris den 24 december 1936.

## Déclaration complémentaire.

Au moment de parapher la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir les règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs, le Plénipotentiaire suédois a attiré l'attention du Plénipotentiaire français sur le très grand intérêt que le Gouvernement suédois attachait à voir rétroagir la convention en ce qui concerne l'assujettissement des sociétés suédoises à la loi du 29 juin 1872 et au décret du 6 décembre suivant.

Le Plénipotentiaire français a fait connaître que le Gouvernement français n'estimait pas possible d'inclure dans la convention elle-même une disposition de cette nature qui viserait exclusivement une période transitoire et qui n'apparaissait pas pleinement justifiée par l'application rigoureuse des principes qui sont à la base de la convention.

Le Gouvernement français reconnaît cependant que la question soulevée par le Plénipotentiaire suédois présente un aspect particulier, tant en raison du faible montant des sommes en jeu que de l'effort très réel accompli par le Gouvernement suédois pour donner satisfaction au Gouvernement français en ce qui concerne le titre II de la convention. Tenant compte de ces deux considérations, il accepte en faveur des sociétés suédoises la rétroactivité à dater du 1er janvier 1929 des dispositions prévues par l'article 4 de la convention.

## Tilläggsdeklaration.

Vid parafering av avtalet för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter har det svenska ombudet påkallat det franska ombudets uppmärksamhet å det stora intresse, som den svenska regeringen hyste för att avtalet skulle retroaktivt tillämpas, såvitt anginge svenska bolags skattskyldighet enligt lagen den 29 juni 1872 och förordningen den 6 december samma år.

Det franska ombudet har låtit veta, att den franska regeringen icke ansåg möjligt att i själva avtalet intaga en bestämmelse av denna beskaffenhet, som skulle avse allenast en övergångsperiod och som icke syntes fullt motiveras av en strikt tillämpning av de principer, som ligga till grund för avtalet.

Emellertid erkänner den franska regeringen, att på den av det svenska ombudet upptagna frågan kunna anläggas särskilda synpunkter såväl med hänsyn till den låga summan av de belopp, varom fråga är, som ock i betraktande av de avsevärda bemödanden den svenska regeringen gjort för att tillmötesgå den franska regeringen vad beträffar avdelning II i avtalet. Med avseende å dessa båda synpunkter medgiver regeringen till förmån för de svenska bolagen retroaktivitet från och med den 1 januari 1929 beträffande bestämmelserna i artikel 4 av avtalet.

La présente déclaration sera jointe au Protocole de signature de la convention.

Fait à Paris, le 24 Décembre 1936.

Denna deklaration skall biläggas protokollet rörande avtalets undertecknande.

Som skedde i Paris den 24 december 1936.

## Tilläggsavtal till avtalet med Frankrike den 24 december 1936 för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter. Paris den 5 maj 1939.

Ratificerat av Sverige den 30 juni 1939. Ratifikationerna utväxlade i Stockholm den 15 september 1939.

(Översättning.)

### Avenant

**à la Convention du 24 décembre 1936 entre la Suède et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs.**

Sa Majesté le Roi de Suède et le Président de la République Française, désireux de compléter les dispositions de la Convention du 24 décembre 1936 entre la Suède et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs, ont décidé de conclure un avenant à ladite Convention et ont nommé à cet effet, pour leurs Plénipotentiaires:

— — — — — — — — — — — — —

lesquels, après avoir échangé leurs pleins pouvoirs reconnus en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

### Tilläggsavtal

**till avtalet den 24 december 1936 mellan Sverige och Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter.**

Hans Majestät Konungen av Sverige samt Franska Republikens President hava, i syfte att fullständiga bestämmelserna i avtalet den 24 december 1936 mellan Sverige och Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter, beslutit träffa ett tilläggsavtal till sagda avtal och för detta ändamål utsett såsom sina befullmäktigade ombud:

— — — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava utväxlat sina fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Article 1.*

La Convention susvisée du 24 décembre 1936 est complétée par l'article suivant, qui prendra place après l'Article 9 de la Convention et qui portera le numéro 9 bis.

Article 9 bis — «Si un des Etats, conformément à l'Article 9 de la Convention, a perçu un impôt sur les dividendes d'actions ou de parts sociales des sociétés qui ont leur siège social sur son territoire, alors que le bénéficiaire (personne physique ou morale) a son domicile fiscal dans l'autre Etat, ce dernier Etat déduira de son imposition 5 % (cinq pour cent) de ces dividendes.»

*Article 2.*

Le présent avenant, fait en double exemplaire, en langue française, sera ratifié, en ce qui concerne la Suède, par Sa Majesté le Roi de Suède avec l'assentiment du Riksdag, et en ce qui concerne la France par le Président de la République Française avec l'assentiment du Parlement. Les ratifications seront échangées le plus tôt possible, à Stockholm.

Il sera applicable pour la première fois aux dividendes d'actions et de parts sociales mis en distribution à partir du 1er janvier 1939, sans pouvoir toutefois donner ouverture à restitution d'impôts acquittés avant la date de l'échange des ratifications. Il fera partie intégrante de la Convention et restera en vigueur dans les conditions déterminées par l'Article 26 de la Convention.

En foi de quoi les Plénipotentiaires des deux Etats ont signé cet avenant et y ont apposé leurs cachets.

Fait à Paris, le 5 Mai 1939.

**Protocole.**

Au moment de procéder à la signature du présent avenant à la Conven-

*Artikel 1.*

Ovannämnda avtal av den 24 december 1936 fullständigas med följande artikel, vilken införes efter artikel 9 i avtalet och benämnes nummer 9 b.

Artikel 9 b. »Om en av staterna i enlighet med artikel 9 i avtalet upptagit skatt å utdelning å aktier i aktiebolag eller å andelar i ekonomiska föreningar, vilka ha sitt säte inom dess område, skall, när inkomsttagaren (en fysisk eller juridisk person) har sitt skatterättsliga hemvist i den andra staten, sistnämnda stat å sin skatt avdraga 5 % (fem procent) av sagda utdelning.»

*Artikel 2.*

Detta tilläggsavtal, som är avfattat i dubbla exemplar på franska språket, skall ratificeras, för Sveriges del av Hans Majestät Konungen av Sverige med riksdagens samtycke och för Frankrikes del av Franska Republikens President med parlamentets samtycke. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Stockholm.

Tilläggsavtalet skall för första gången tillämpas i avseende å utdelning å aktier och å andelar i ekonomiska föreningar som ägt rum från och med den första januari 1939, dock utan att medföra rätt till restitution av skatter som erlagts före dagen för utbyte av ratifikationsinstrumenten. Det utgör en integrerande del av avtalet och skall förbliva i kraft jämlikt de bestämmelser, som fastställts i artikel 26 av avtalet.

Till bekräftelse härav hava de båda staternas befullmäktigade ombud undertecknat detta tilläggsavtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i Paris den 5 maj 1939.

**Protokoll.**

Vid undertecknandet av förevarande tilläggsavtal till det den 24 december

tion conclue le 24 décembre 1936 entre la Suède et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs, les Plénipotentiaires soussignés ont fait la déclaration concordante suivante qui forme partie intégrante de l'avenant même.

En l'état actuel de la législation française, les dividendes d'actions ou de parts de sociétés ayant leur siège effectif en France sont assujettis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières établi dans ce dernier Etat, même lorsque leur bénéficiaire a son domicile fiscal hors de la France. Aussi longtemps que cette législation demeurera en vigueur, le taux de l'impôt sur le revenu applicable en Suède à ces dividendes sera diminué de 5 % (cinq pour cent).

En l'état actuel de la législation suédoise, les dividendes d'actions ou de parts de sociétés ayant leur siège effectif en Suède sont assujettis à l'impôt sur le revenu établi dans ce dernier Etat, même lorsque leur bénéficiaire a son domicile fiscal hors de la Suède. Aussi longtemps que cette législation demeurera en vigueur, le taux de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières applicable en France à ces dividendes sera diminué de 5 % (cinq pour cent). Fait à Paris, le 5 Mai 1939.

1936 slutna avtalet mellan Sverige och Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter hava undertecknade befullmäktigade ombud avgivit följande samstämmiga förklaring, som utgör en integrerande del av själva tilläggsavtalet.

Enligt gällande franska lagstiftning är utdelning å aktier i aktiebolag eller å andelar i ekonomiska föreningar, som hava sitt verkliga säte i Frankrike, underkastad skatten å inkomst av kapital i denna stat, även om inkomsttagaren har sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike. Så länge denna lagstiftning förblir gällande skall skattesatsen för inkomstskatten i Sverige å ifrågavarande utdelning minskas med 5 % (fem procent).

Enligt gällande svenska lagstiftning är utdelning å aktier i aktiebolag eller å andelar i ekonomiska föreningar, som hava sitt verkliga säte i Sverige, underkastad inkomstskatt i denna stat, även om inkomsttagaren har sitt skatterättsliga hemvist utanför Sverige. Så länge denna lagstiftning förblir gällande skall skattesatsen för skatten å inkomst av kapital i Frankrike å ifrågavarande utdelning minskas med 5 % (fem procent). Som skedde i Paris den 5 maj 1939.

# Ytterligare tilläggsavtal till avtalet med Frankrike den 24 december 1936 för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter. Paris den 8 april 1949.

(Ännu ej ratificerat i september 1949.)

(Översättning.)

## Avenant

**à la Convention du 24 décembre 1936 entre la Suède et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs.**

Le Président de la République Française et Sa Majesté le Roi de Suède, désireux d'étendre à l'Algérie le champ d'application de la Convention du 24 décembre 1936 entre la Suède et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs, ont décidé de conclure un avenant à ladite Convention et ont nommé à cet effet, pour leurs Plénipotentiaires:

— — — — — — — — —

lesquels, après avoir échangé leurs pleins pouvoirs reconnus en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

*Article I —*

La Convention susvisée du 24 décembre 1936 est modifiée en ce qui concerne les articles 24 et 25, qui seront ainsi formulés:

»*Article 24.* —

»La présente convention ne s'appliquera, pour ce qui concerne »la France, qu'à la France métropolitaine et à l'Algérie».

## Tilläggsavtal

**till avtalet den 24 december 1936 mellan Sverige och Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter.**

Franska Republikens President och Hans Majestät Konungen av Sverige hava, i syfte att utsträcka till Algeriet tillämpningen av avtalet den 24 december 1936 mellan Sverige och Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter, beslutit träffa ett tilläggsavtal till nyssnämnda avtal och för detta ändamål utsett såsom sina befullmäktigade ombud:

— — — — — — — — —

vilka, efter att hava utväxlat sina fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Artikel 1.*

Ovannämnda avtal av den 24 december 1936 ändras i vad angår artiklarna 24 och 25, vilka skola erhålla följande lydelse:

»*Artikel 24.* —

Detta avtal skall, såvitt Frankrike angår, tillämpas allenast å det egentliga Frankrike samt Algeriet.

»*Article 25.* —

»§ 1. La Convention — — — ratification.

»En ce qui concerne l'Algérie la Convention sera applicable à partir du 1er janvier 1948 sans pouvoir cependant donner ouverture à restitution d'impôts acquittés avant la date de l'échange des instruments de ratification».

»§ 2. Toutefois — — — convention.

»En ce qui concerne l'Algérie, seules les dispositions prévues par l'article 4 de la Convention seront applicables avec effet rétroactif, et ce, à dater du 1er janvier 1939».

*Article 2* —

Le présent avenant, fait en double exemplaire en langue française, sera ratifié, en ce qui concerne la Suède, par Sa Majesté le Roi de Suède, et en ce qui concerne la France par le Président de la République Française. Les ratifications seront échangées le plus tôt possible à Stockholm.

Il fera partie intégrante de la Convention du 24 décembre 1936 et restera en vigueur dans les conditions déterminées par l'article 26 de la Convention.

En foi de quoi les Plénipotentiaires des deux Etats ont signé cet avenant et y ont apposé leurs cachets.

Fait à Paris, le 8 avril 1949.

»*Artikel 25.* —

§ 1. Avtalet — — — ratifikationen.

I vad angår Algeriet skall avtalet tillämpas från och med den 1 januari 1948 dock utan att kunna föranleda restitution av skatter erlagda före datum för ratifikationsinstrumentens utväxlande.

§ 2. Emellertid — — — i kraft.

I vad angår Algeriet skola endast bestämmelserna i artikel 4 av avtalet äga retroaktiv tillämpning och skall retroaktiviteten avse tiden från och med den 1 januari 1939.

*Artikel 2.*

Detta tilläggsavtal, som är avfattat i dubbla exemplar på franska språket, skall ratificeras, för Sveriges del av Hans Majestät Konungen av Sverige och för Frankrikes del av Franska Republikens President. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Stockholm.

Detta tilläggsavtal utgör en integrerande del av avtalet den 24 december 1936 och skall förbliva i kraft jämlikt de bestämmelser, som fastställts i artikel 26 av avtalet.

Till bekräftelse härav hava de båda staternas befullmäktigade ombud undertecknat detta tilläggsavtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i Paris den 8 april 1949.

# Avtal med Island för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet. Stockholm den 8 september 1937.

Ratificerat av Sverige den 24 mars 1938. Ratifikationerna utväxlade i Stockholm den 4 april 1938.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 683.)

(Översättning.)

## Avtal mellan Sverige och Island för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet.

Hans Majestät Konungen av Sverige och Hans Majestät Konungen av Island och Danmark hava beslutit att ingå ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet och hava i detta syfte till Sina fullmäktige utsett:

— — — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava granskat varandras fullmakter och funnit dem i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Art. 1.*

Uppkommer i förhållandet mellan Sverige och Island dubbelbeskattning av inkomst eller förmögenhet, skola de högsta finansmyndigheterna i de båda staterna upptaga förhandlingar för slutande av överenskommelser i de särskilda fallen till undanröjande på skäligt sätt av dubbelbeskattningen.

*Art. 2.*

Vägledande vid de i art. 1 avsedda överenskommelserna skola vara följande huvudregler:

a) Inkomst av fast egendom, belägen i endera av de båda staterna, beskattas i den stat, där den fasta egendomen är belägen, inkomst av rörelse, bedriven i endera av de båda staterna, beskattas

## Samkomulag milli Íslands og Svíþjóðar til þess að komast hjá tvísköttun á tekjum og eignum.

Hans hátign konungur Íslands og Danmerkur, og hans hátign konungur Svíþjóðar, hafa ákveðið að gera með sér samkomulag til þess að komast hjá tvísköttun á tekjum og eignum, og hafa með það fyrir augum útnefnt sem fulltrúa sína:

— — — — — — — — — — — — —

sem, eftir að hafa tjáð hvor öðrum umboð sín, er reyndust góð og gild, hafa orðið ásáttir um eftirfarandi ákvæði:

*1. gr.*

Þegar fyrir kemur í viðskiptum Íslands og Svíþjóðar tvísköttun á tekjum eða eignum, þá skulu æðstu fjármálastofnanir í báðum þessum ríkjum taka upp samninga um samkomulag í hverju einstöku dæmi til þess að koma í veg fyrir tvísköttunina.

*2. gr.*

Eftirtaldar aðalreglur skulu vera til leiðbeiningar við samkomulag það, er um ræðir í 1. gr.:

a) Tekjur af fasteign, sem er í öðru hvoru ríkinu, skulu skattlagðar í því ríki, sem fasteignin er í; tekjur af atvinnurekstri, sem stundaður er í öðru hvoru þessara ríkja; í því ríki, sem atvinnan er

i den stat, där rörelsen bedrives, och övrig inkomst beskattas, där den skattskyldige är bosatt.

b) Förmögenhet beskattas i den av de båda staterna, där avkastning, som härrör av förmögenheten, beskattas.

c) Juridiska personer skola anses bosatta, där ledningen har sitt säte.

*Art. 3.*

Detta avtal skall ej vara tillämpligt beträffande eventuella skatter vid källan å inkomst av kapital.

*Art. 4.*

Detta avtal träder i kraft dagen efter det att avtalet ratificerats. Ratificeringen förutsätter för Sveriges vidkommande riksdagens godkännande. Avtalet skall ej vara tillämpligt beträffande inkomst eller förmögenhet, som i någondera staten taxerats före ikraftträdandet.

Avtalet skall upphöra att gälla åtta månader efter uppsägning. Har, innan avtalet trätt ur kraft, inkomst eller förmögenhet taxerats i endera staten, skall det vara tillämpligt beträffande den inkomst eller den förmögenhet taxeringen avser.

Till bekräftelse härå hava de befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i Stockholm, i två exemplar, den 8 september 1937.

rekin í, og aðrar tekjur þar sem skattþegninn á heimilisfang.

b) Eignir skulu skattlagðar í því ríkjanna, sem tekjur af eignunum eru skattlagðar í.

c) Persónur að lögum skulu taldar búsettar þar, sem stjórn þeirra á heimilisfang.

*3. gr.*

Samkomulag þetta skal þó ekki gilda þegar um vaxta- og arðmiðaskatt er að ræða (skatter vid källan å inkomst av kapital.)

*4. gr.*

Samkomulag þetta gengur í gildi daginn eftir að það hefir verið fullgilt. Í Svíþjóð verður ríkisþingið að staðfesta samkomulagið til þess að það geti öðlast fullgildingu. Samkomulagið gildir þó ekki um skatt af tekjum eða eignum, sem lagður hefir verið á í öðru hvoru ríkinu, áður en samkomulagið öðlast gildi.

Samkomulagið gengur úr gildi átta mánuðum eftir uppsögn þess. Ef tekjur eða eignir hafa verið skattlagðar í öðru hvoru ríkinu, áður en samkomulagið fellur úr gildi, skal það þó gilda um þann skatt.

Þessu til staðfestu hafa fulltrúarnir undirritað samkomulag þetta og sett við það innsigli sín.

Gert í tveim eintökum í Stokkhólmi þann 8. september 1937.

# Avtal med Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter. Washington den 23 mars 1939.

Ratificerat av Sverige den 21 augusti 1939. Ratifikationerna utväxlade i Stockholm den 14 november 1939.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 683)

Hans Majestät Konungen av Sverige samt Amerikas Förenta Staters President hava, föranledda av önskan att undvika dubbelbeskattning och att fastställa bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter, beslutit ingå ett avtal och för detta ändamål utsett såsom sina befullmäktigade ombud:

His Majesty the King of Sweden and the President of the United States of America, being desirous of avoiding double taxation and of establishing rules of reciprocal administrative assistance in the case of income and other taxes, have decided to conclude a Convention and for that purpose have appointed as their respective Plenipotentiaries:

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava meddelat varandra sina fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

who, having communicated to one another their full powers found in good and due form, have agreed upon the following Articles:

*Artikel I*

De skatter, som avses i detta avtal, äro:

(a) såvitt angår Sverige:

(1) statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, tilläggsskatt inbegripen;

(2) särskild skatt å förmögenhet till staten;

(3) kommunal inkomstskatt,

(b) såvitt angår Amerikas Förenta Stater:

(1) »The Federal income taxes», tilläggsskatter och skatter å »excess profits» inbegripna;

(2) »The Federal capital stock tax».

Det har ömsesidigt överenskommits att föreliggande avtal också skall tillämpas å alla andra skatter och tilläggsskatter, som av någon av de två avtal-

*Article I*

The taxes referred to in this Convention are:

(a) In the case of Sweden:

(1) The National income and property tax, including surtax.

(2) The National special property tax.

(3) The communal income tax.

(b) In the case of the United States of America:

(1) The Federal income taxes, including surtaxes and excess-profits taxes.

(2) The Federal capital stock tax.

It is mutually agreed that the present Convention shall also apply to any other or additional taxes imposed by either contracting State, subsequent to

slutande staterna efter undertecknandet av detta avtal påläggas enligt i huvudsak samma grunder som här uppräknade skatter.

I detta avtal tillförsäkrade förmåner skola tillkomma endast svenska medborgare och i Sverige boende personer, medborgare i Förenta Staterna samt i Förenta Staterna boende personer, så ock svenska och amerikanska bolag eller andra juridiska personer.

the date of signature of this Convention, upon substantially the same bases as the taxes enumerated herein.

The benefits of this Convention shall accrue only to citizens and residents of Sweden, to citizens and residents of the United States of America and to Swedish or United States corporations and other entities.

*Artikel II*

Ett företag hemmahörande i en av de avtalslutande staterna, är ej föremål för beskattning i den andra avtalslutande staten för inkomster av industri och handel, utom såvitt angår vinster, vilka hänföra sig till något företaget tillhörigt fast driftställe i sistnämnda stat. Inkomst, som sålunda beskattats av den senare staten, skall vara undantagen från beskattning i den förra staten.

Vid fastställande av skatt i en av de avtalslutande staterna skall hänsyn ej tagas till enbart inköp av varor, som där verkställts av ett företag i den andra staten.

Behöriga myndigheter i de båda avtalslutande staterna må genom överenskommelse fastställa regler för uppdelning av inkomster från industri och handel.

*Article II*

An enterprise of one of the contracting States is not subject to taxation by the other contracting State in respect of its industrial and commercial profits except in respect of such profits allocable to its permanent establishment in the latter State. The income thus taxed in the latter State shall be exempt from taxation in the former State.

No account shall be taken, in determining the tax in one of the contracting States, of the mere purchase of merchandise effected therein by an enterprise of the other State.

The competent authorities of the two contracting States may lay down rules by agreement for the apportionment of industrial and commercial profits.

*Artikel III*

När ett företag, hemmahörande i en av de avtalslutande staterna, på grund av sin delaktighet i ledningen av ett i den andra staten hemmahörande företag eller i ett sådant företags kapital, i handels- eller andra ekonomiska förbindelser mellan företagen tillämpar eller bestämmer andra villkor än dem, som skulle ha tillämpats i förhållande till ett oberoende företag, skola alla vinster, som normalt bort ingå i det senare företagets balansräkning, men som på detta sätt överförts till det förra företaget, kunna inräknas i det senare företagets

*Article III*

When an enterprise of one of the contracting States, by reason of its participation in the management or capital of an enterprise of the other contracting State, makes or imposes on the latter in their commercial or financial relations conditions different from those which would be made with an independent enterprise, any profits which should normally have appeared in the balance sheet of the latter enterprise but which have been in this manner diverted to the former enterprise may, subject to applicable measures of

beskattningsbara inkomst, med möjlighet likväl att begagna den klagorätt som må stå till buds. I dylikt fall kan erforderlig justering vidtagas i fråga om det förra företagets inkomstberäkning.

*Artikel IV*

Inkomst, som ett företag hemmahörande i en av de avtalslutande staterna erhåller genom utövande av verksamhet medelst därstädes registrerade fartyg eller luftfartyg, skall beskattas endast i den stat där fartygen registrerats. Inkomst, som ett sådant företag åtnjutit genom utövande av verksamhet medelst fartyg eller luftfartyg, vilka icke sålunda registrerats, skall behandlas enligt reglerna i artikel II.

*Artikel V*

Inkomst av alla slag härrörande från fast egendom, inbegripet vinster på grund av försäljning av sådan egendom, men icke inbegripet ränta å hypotekslån eller obligationer med säkerhet i fast egendom, skall beskattas endast i den av de avtalslutande staterna, där den fasta egendomen är belägen.

*Artikel VI*

Royalty från fast egendom eller för utnyttjande av gruvor, stenbrott eller andra naturtillgångar skall beskattas endast i den av de avtalslutande staterna, i vilken sådan egendom eller sådana gruvor, stenbrott eller andra naturtillgångar äro belägna.

Övriga royalties eller andra belopp, som åtnjutits från den ena av de avtalslutande staternas område av person boende i den andra avtalslutande staten, eller av bolag eller annan juridisk person hemmahörande i sistnämnda stat, såsom vederlag för rätten att utöva författarrättigheter, patent, hemliga fabrikationsmetoder och recept, varumärken och andra liknande rättigheter skola undantagas från beskattning i den förra staten.

appeal, be incorporated in the taxable profits of the latter enterprise. In such case consequent rectifications may be made in the accounts of the former enterprise.

*Article IV*

Income which an enterprise of one of the contracting States derives from the operation of ships or aircraft registered in that State is taxable only in the State in which registered. Income derived by such an enterprise from the operation of ships or aircraft not so registered shall be subject to the provisions of Article II.

*Article V*

Income of whatever nature derived from real property, including gains derived from the sale of such property, but not including interest from mortgages or bonds secured by real property, shall be taxable only in the contracting State in which the real property is situated.

*Article VI*

Royalties from real property or in respect of the operation of mines, quarries, or other natural resources shall be taxable only in the contracting State in which such property, mines, quarries, or other natural resources are situated.

Other royalties and amounts derived from within one of the contracting States by a resident or by a corporation or other entity of the other contracting State as consideration for the right to use copyrights, patents, secret processes and formulas, trade marks and other analogous rights, shall be exempt from taxation in the former State.

*Artikel VII*

(1) Utdelning skall beskattas endast i den av de avtalslutande staterna, där den som uppbär utdelningen bor eller, om den som uppbär utdelningen är ett bolag eller annan juridisk person, i den av de avtalslutande staterna där bolaget eller den juridiska personen bildats eller organiserats. En var av de avtalslutande staterna förbehåller sig likväl rätten att, i den mån dess skattelagstiftning så föreskriver, uttaga och innehålla skatt som enligt dess egen skattelagstiftning avdrages vid källan, dock ej mer än 10 procent av utdelningens belopp. Vid tillämpning av denna artikel skall statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i Sverige anses utgöra en skatt avdragen vid källan.

(2) Oavsett vad i artikel XXII av detta avtal stadgas, kunna bestämmelserna i denna artikel av endera av de avtalslutande staterna uppsägas att upphöra två år efter avtalets ikraftträdande eller vid senare tidpunkt, förutsatt att en uppsägningstid av minst sex månader iakttagits, och skall avtalet upphöra att tillämpas den 1 januari efter utgången av dylik uppsägningstid. I sådant fall skola jämväl följande bestämmelser upphöra att gälla, nämligen:

(1) föreskrifterna i artikel XIII (2), såvitt dessa avse i Sverige utgående särskild skatt å förmögenhet bestående av aktier;
(2) föreskrifterna i artikel XIV (b) (2), innefattande medgivande av ett tilläggsavdrag från skatten å utdelningar; samt
(3) föreskrifterna i artikel XVI, såvitt desamma avse utbyte av upplysningar beträffande utdelningar.

*Artikel VIII*

Ränta å obligationer, skuldsedlar eller andra låneförbindelser skall beskattas

*Article VII*

1. Dividends shall be taxable only in the contracting State in which the shareholder is resident or, if the shareholder is a corporation or other entity, in the contracting State in which such corporation or other entity is created or organized; provided, however, that each contracting State reserves the right to collect and retain (subject to applicable provisions of its revenue laws) the taxes which, under its revenue laws, are deductible at the source, but not in excess of 10 per centum of the amount of such dividends. For the purposes of this Article the National income and property tax imposed by Sweden shall be deemed to be a tax deducted at the source.

2. Notwithstanding the provisions of Article XXII of this Convention, the provisions of this Article may be terminated by either of the contracting States at the end of two years from the date upon which this Convention enters into force or at any time thereafter, provided at least six months' prior notice of termination is given, such termination to become effective on the first day of January following the expiration of such six-month period. In the event the provisions of this Article are terminated, the provisions of —

(1) Article XIII (2), in so far as they relate to the special property tax imposed by Sweden upon shares in a corporation;
(2) Article XIV (b) (2), relating to the allowance of an additional deduction from taxes on dividends; and
(3) Article XVI, in so far as they relate to exchange of information with respect to dividends,

will likewise terminate.

*Article VIII*

Interest on bonds, notes, or loans shall be taxable only in the contracting

endast i den av de avtalslutande staterna där borgenären bor, eller, om denne är ett bolag eller annan juridisk person, den stat där bolaget eller den juridiska personen bildats eller organiserats. En var av de avtalslutande staterna förbehåller sig likväl rätten att, i den mån dess skattelagstiftning så föreskriver, uttaga och innehålla skatt som enligt dess skattelagstiftning avdrages vid källan.

State in which the recipient of such interest is a resident or, in the case of a corporation or other entity, in the State in which the corporation or other entity is created or organized; provided, however, that each contracting State reserves the right to collect and retain (subject to applicable provisions of its revenue laws) the taxes which, under its revenue laws, are deductible at the source.

*Artikel IX*

Vinster å försäljning eller byte av kapitaltillgångar, som i en av de avtalslutande staterna åtnjutits av i den andra staten boende person eller där hemmahörande bolag eller annan juridisk person, skall undantagas från beskattning i den förra staten, försåvitt ej den fysiska eller juridiska personen har fast driftställe därstädes.

*Article IX*

Gains derived in one of the contracting States from the sale or exchange of capital assets by a resident or a corporation or other entity of the other contracting State shall be exempt from taxation in the former State, provided such resident or corporation or other entity has no permanent establishment in the former State.

*Artikel X*

Lön, arvode eller annan liknande ersättning eller pension, som en av de avtalslutande staterna eller därunder lydande statlig och kommunal enhet, territorium eller besittning utgiver till person bosatt inom den andra staten, är undantagen från beskattning i den senare staten.

Enskild pension eller livränta, som från en av de avtalslutande staterna utgår till någon som bor i den andra staten, skall undantagas från beskattning i den förra staten.

*Article X*

Wages, salaries and similar compensation and pensions paid by one of the contracting States or by the political subdivisions or territories or possessions thereof to individuals residing in the other State shall be exempt from taxation in the latter State.

Private pensions and life annuities derived from within one of the contracting States and paid to individuals residing in the other contracting State shall be exempt from taxation in the former State.

*Artikel XI*

(a) Ersättning för personligt arbete, utövning av fria yrken inbegripen, skall beskattas allenast i den av de avtalslutande staterna, där arbetet utförts.

(b) Från bestämmelserna i (a) skola emellertid gälla följande undantag:

I Sverige boende person skall vara

*Article XI*

(a) Compensation for labor or personal services, including the practice of the liberal professions, shall be taxable only in the contracting State in which such services are rendered.

(b) The provisions of paragraph (a) are, however, subject to the following exceptions:

A resident of Sweden shall be exempt

fritagen från skatt till Amerikas Förenta Stater vad angår ersättning för personligt arbete, som utförts inom Förenta Staterna, såvitt någon av följande förutsättningar föreligger:

(1) om han tillfälligtvis vistas i Amerikas Förenta Stater under tidrymd eller tidrymder, sammanlagt icke överstigande 180 dagar under beskattningsåret, och ersättningen uppburits på grund av anställning hos eller avtal med fysisk eller juridisk person i Sverige, eller

(2) om han tillfälligtvis vistas i Förenta Staterna under tidrymd eller tidrymder, sammanlagt icke överstigande 90 dagar under beskattningsåret och ersättningen sammanlagt icke överstiger 3.000 dollars.

I anförda fall förbehåller sig Sverige rätt till beskattning av inkomsten.

(c) I (b) av denna artikel angivna regler skola, mutatis mutandis, gälla även för i Förenta Staterna boende person, som åtnjuter ersättning för i Sverige utfört personligt arbete.

(d) Föreskrifterna i (b) och (c) av denna artikel skola icke äga tillämpning å skådespelare, artister, musiker eller professionella idrottsmän för inkomster som de åtnjutit i utövning av sitt yrke.

(e) Bestämmelserna i denna artikel skola icke tillämpas å inkomst som avses i artikel X.

*Artikel XII*

Studerande eller affärspraktikanter från en av de avtalslutande staterna, vilka uppehålla sig i den andra avtalslutande staten allenast för studieändamål eller för att förvärva affärserfarenhet, skola icke beskattas i den senare staten för belopp som av dem mottagits från den andra statens område till bestridande av uppehälle eller studier.

from United States tax upon compensation for labor or personal services performed within the United States of America if he falls within either of the following classifications:

1. He is temporarily present within the United States of America for a period or periods not exceeding a total of one hundred eighty days during the taxable year and his compensation is received for labor or personal services performed as an employee of, or under contract with, a resident or corporation or other entity of Sweden; or

2. He is temporarily present in the United States of America for a period or periods not exceeding a total of ninety days during the taxable year and the compensation received for such services does not exceed $ 3,000.00 in the aggregate.

In such cases Sweden reserves the right to the taxation of such income.

(c) The provisions of paragraph (b) of this Article shall apply, mutatis mutandis, to a resident of the United States of America deriving compensation for personal services performed within Sweden.

(d) The provisions of paragraphs (b) and (c) of this Article shall have no application to the professional earnings of such individuals as actors, artists, musicians and professional athletes.

(e) The provisions of this Article shall have no application to the income to which Article X relates.

*Article XII*

Students or business apprentices from one contracting State residing in the other contracting State exclusively for purposes of study or for acquiring business experience shall not be taxable by the latter State in respect of remittances received by them from within the former State for the purposes of their maintenance or studies.

*Artikel XIII*

Om skatt å förmögenhet eller förmögenhetstillväxt förekommer, skola följande bestämmelser äga tillämpning:

(1) Därest förmögenheten består av

(a) fast egendom med tillbehör, eller

(b) företag för utövande av handel eller industri, företag för sjöfart och luftfart inbegripna,

utgår skatten allenast i den av de avtalslutande staterna, som enligt föregående artiklar är berättigad till skatt å inkomst av sådan förmögenhet.

(2) För alla andra slag av förmögenhet påföres skatt allenast i den av de avtalslutande staterna, där den skattskyldige bor eller, om denne är ett bolag eller annan juridisk person, i den av de avtalslutande staterna där bolaget eller den juridiska personen bildats eller organiserats.

Motsvarande regler skola gälla i avseende å den i Förenta Staterna utgående »capital stock tax» såvitt angår svenska bolag med kapital eller egendom i Förenta Staterna.

*Article XIII*

In the case of taxes on property or increment of property the following provisions shall be applicable:

(1) If the property consists of:

(a) Immovable property and accessories appertaining thereto;

(b) Commercial or industrial enterprises, including maritime shipping and air transport undertakings;

the tax may be levied only in that contracting State which is entitled under the preceding Articles to tax the income from such property.

(2) In the case of all other forms of property, the tax may be levied only in that contracting State where the taxpayer has his residence or, in the case of a corporation or other entity, in the contracting State where the corporation or other entity has been created or organized.

The same principles shall apply to the United States capital stock tax with respect to corporations of Sweden having capital or other property in the United States of America.

*Artikel XIV*

Det är överenskommet, att dubbelbeskattning skall undvikas genom följande förfaringssätt:

(a) Oavsett vad som eljest stadgas i detta avtal äga Amerikas Förenta Stater att vid fastställande av skatt å inkomst och »excess-profits», tilläggsskatter inbegripna, för sina medborgare eller i Förenta Staterna boende fysiska personer eller där hemmahörande juridiska personer, i det belopp på vilket skatten påföres inräkna enligt amerikansk skattelagstiftning skattepliktig inkomst av alla slag, som om detta avtal icke gällt. Emellertid skola Förenta Staterna från sålunda beräknad inkomstskatt avdraga beloppet av de i artikel I (a) (1) och (3) av detta avtal angivna eller andra liknande skatter, dock högst motsvarande så stor andel av den beräknade inkomst-

*Article XIV*

It is agreed that double taxation shall be avoided in the following manner:

(a) Notwithstanding any other provision of this Convention, the United States of America in determining the income and excess-profits taxes, including all surtaxes, of its citizens or residents or corporations, may include in the basis upon which such taxes are imposed all items of income taxable under the revenue laws of the United States of America as though this Convention had not come into effect. The United States of America shall, however, deduct the amount of the taxes specified in Article I (a) (1) and (3) of this Convention or other like taxes from the income tax thus computed but not in excess of that portion of the income

skatten, som den skattskyldiges i Sverige skattepliktiga inkomst utgör i förhållande till hans hela nettoinkomst.

(b) (1) Oavsett vad som eljest stadgas i detta avtal äger Sverige att vid fastställande av progressiv skatt å inkomst och förmögenhet, såvitt angår där boende fysiska personer eller där hemmahörande juridiska personer, i det belopp på vilket sådan skatt påföres, inräkna inkomst eller förmögenhet av alla slag, för vilken skattskyldighet föreligger enligt svensk skattelagstiftning. Emellertid skall Sverige från den på dylikt sätt uträknade skatten avdraga så stor andel som skattebetalarens i Sverige icke skattepliktiga inkomst eller förmögenhet utgör i förhållande till hans hela inkomst eller förmögenhet.

(2) Sverige skall dessutom från sin statliga inkomst- och förmögenhetsskatt medgiva ett avdrag svarande mot den vid källan i Amerikas Förenta Stater avdragna skatten, ej understigande 5 procent av sådana utdelningar från Förenta Staterna, som äro föremål för dylik beskattning i Sverige. Det är överenskommet, att Förenta Staterna skola medgiva där boende svenska medborgare ett liknande avdrag å deras federala inkomstskatt.

tax liability which the taxpayer's net income taxable in Sweden bears to his entire net income.

(b) (1) Notwithstanding any other provision of this Convention, Sweden, in determining the graduated tax on income and property of its residents or corporations or other entities, may include in the basis upon which such tax is imposed all items of income and property subject to such tax under the taxation laws of Sweden. Sweden shall, however, deduct from the tax so calculated that portion of such tax liability which the taxpayer's income and property exempt from taxation in Sweden under the provisions of this Convention bears to his entire income and property.

(2) There shall also be allowed by Sweden from its National income and property tax a deduction offsetting the tax deducted at the source in the United States of America, amounting to not less than 5 per centum of the dividends from within the United States of America and subject to such tax in Sweden. It is agreed that the United States of America shall allow a similar credit against the United States income tax liability of citizens of Sweden residing in the United States of America.

*Artikel XV*

För att åstadkomma större effektivitet i den beskattning som avses i detta avtal förbinder sig en var av de avtalslutande staterna att, under förutsättning av ömsesidighet, tillhandahålla sådana upplysningar i beskattningsavseende, som myndigheterna hava tillgång till eller enligt sin egen lagstiftning kunna anskaffa, och vilka kunna vara av värde för myndigheterna i den andra staten vid påförande av nämnda skatter, så ock att biträda med delgivning av handlingar i samband därmed. Utbyte av upplysningar och skriftväxling som avses i denna artikel sker mellan behöriga

*Article XV*

With a view to the more effective imposition of the taxes to which the present Convention relates, each of the contracting States undertakes, subject to reciprocity, to furnish such information in the matter of taxation, which the authorities of the State concerned have at their disposal or are in a position to obtain under their own law, as may be of use to the authorities of the other State in the assessment of the taxes in question and to lend assistance in the service of documents in connection therewith. Such information and correspondence relating to the

myndigheter i de avtalslutande staterna utan särskild begäran eller på grund av särskild framställning.

*Artikel XVI*

(1) På sätt i näst föregående artikel angives skola behöriga myndigheter i Förenta Staterna så snart som möjligt efter utgången av varje kalenderår tillhandahålla behöriga myndigheter i Sverige följande upplysningar hänförande sig till kalenderåret:

(a) namn och adress för alla fysiska och juridiska personer i Sverige, vilka från källor inom Förenta Staterna erhållit utdelning, ränta, royalty, pension, livränta eller annan bestämd eller till beloppet beräknelig årlig eller periodisk intäkt, med angivande av beloppet å sådan intäkt i fråga om varje adressat;

(b) upplysningar som myndigheter i Förenta Staterna eventuellt må erhålla från banker, sparbanker eller andra liknande institutioner rörande tillgodohavanden tillhöriga personer boende i Sverige eller svenska bolag eller andra svenska juridiska personer;

(c) upplysningar som vederbörande myndigheter i Förenta Staterna eventuellt må erhålla från bouppteckningar i anledning av dödsfall angående skulder till personer boende i Sverige eller svenska bolag eller andra svenska juridiska personer;

(2) Behöriga myndigheter i Sverige skola så snart som möjligt efter utgången av varje kalenderår tillhandahålla behöriga myndigheter i Amerikas Förenta Stater följande upplysningar hänförande sig till kalenderåret:

(a) upplysningar, vilka föreligga i de uppgifter, som överlämnats till svenska myndigheter i samband med utbetalning till fysiska personer, bolag eller andra juridiska personer med

subject matter of this Article shall be exchanged between the competent authorities of the contracting States in the ordinary course or on demand.

*Article XVI*

1. In accordance with the preceding Article, the competent authorities of the United States of America shall forward to the competent authorities of Sweden as soon as practicable after the close of each calendar year the following information relating to such calendar year:

(a) The names and addresses of all addressees within Sweden deriving from sources within the United States of America dividends, interest, royalties, pensions, annuities, or other fixed or determinable annual or periodical income, showing the amount of such income with respect to each addressee;

(b) Any particulars which the competent United States authorities may obtain from banks, savings banks or other similar institutions concerning assets belonging to individuals resident in Sweden or to Swedish corporations or other entities;

(c) Any particulars which the competent United States authorities may obtain from inventories in the case of property passing on death concerning debts contracted with individuals resident in Sweden or Swedish corporations or other entities.

2. The competent authorities of Sweden shall forward to the competent authorities of the United States of America as soon as practicable after the close of each calendar year the following information relating to such calendar year:

(a) The particulars contained in the forms delivered to the Swedish authorities in connection with the payment to individuals or corporations or other entities whose addresses are within the

adress i Förenta Staterna av utdelningar å aktier och andelsbevis eller av räntor å obligationer eller andra dylika värdepapper;

(b) upplysningar i beslut om tillstånd för personer boende i Förenta Staterna eller för där hemmahörande bolag eller andra juridiska personer att för affärsändamål förvärva i Sverige belägen fast egendom;

(c) upplysningar som vederbörande svenska myndigheter eventuellt må erhålla från banker, sparbanker eller andra liknande institutioner rörande tillgodohavanden tillhöriga personer boende i Förenta Staterna eller där hemmahörande bolag eller andra juridiska personer;

(d) upplysningar som de centrala myndigheterna i Sverige eventuellt må erhålla från boupptecknings i anledning av dödsfall angående skulder till personer boende i Förenta Staterna eller där hemmahörande bolag eller andra juridiska personer;

(e) en förteckning upptagande namn och adresser å alla amerikanska medborgare med hemvist i Förenta Staterna, vilka till den centrala taxeringsnämnden i Stockholm, som har att verkställa taxering av skattskyldiga utom riket, hava avgivit deklaration till ledning för svensk taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt;

(f) upplysningar rörande livräntor, ävensom pensioner på grund av allmän eller enskild tjänst till personer med hemvist i Förenta Staterna.

*Artikel XVII*

En var av de avtalslutande staterna förbinder sig att, såvitt angår medborgare eller bolag eller andra juridiska personer tillhörande den andra avtalslutande staten, lämna biträde och handräckning för indrivning av sådana skat-

United States of America of dividends on shares in a corporation or participation certificates in cooperative societies, and interest on bonds or other similar securities;

(b) The particulars contained in permits accorded to individuals resident in the United States of America or to United States corporations or other entities to enable them to acquire for business purposes immovable property situated in Sweden;

(c) Any particulars which the central Swedish authorities may obtain from banks, savings banks or other similar institutions concerning assets belonging to individuals resident in the United States of America or to United States corporations or other entities;

(d) Any particulars which the central Swedish authorities may obtain from inventories in the case of property passing on death, concerning debts contracted with individuals resident in the United States of America, or United States corporations or other entities;

(e) A list of the names and addresses of all United States citizens resident in the United States of America who have made declarations to the Central Committee in Stockholm in charge of the taxation of taxpayers not resident in Sweden for purposes of the Swedish tax on income and property;

(f) Particulars concerning annuities and pensions, public or private, paid to individuals resident in the United States of America.

*Article XVII*

Each contracting State undertakes, in the case of citizens or corporations or other entities of the other contracting State, to lend assistance and support in the collection of the taxes to which the present Convention relates,

ter som föreliggande avtal avser, tillika med ränta, kostnader, samt tilläggsbelopp till skatterna och viten utan straffrättslig karaktär. Den av de avtalslutande staterna, som verkställer indrivningen, skall gentemot den andra avtalslutande staten vara ansvarig för de på dylikt sätt indrivna beloppen.

Där fråga är om framställning rörande indrivning av skatter, skola sådana skatteanspråk från en av de avtalslutande staterna som vunnit laga kraft erkännas såsom exigibla av den andra avtalslutande staten och indrivas där i enlighet med dess lagstiftning beträffande indrivning av egna skatter. Den stat, till vilken framställningen gjorts, skall icke vara pliktig att tillgripa verkställighetsåtgärder, som ej äro i överensstämmelse med lagstiftningen i den stat som gjort framställningen.

Framställningarna skola åtföljas av sådana handlingar som enligt lagstiftningen i den stat som gör framställningen erfordras för att ådagalägga att skatteanspråken vunnit laga kraft.

Om skatteanspråket icke vunnit laga kraft, må den stat, till vilken framställning gjorts, på anmodan av den andra staten vidtaga sådana åtgärder för anspråkets säkerställande som överensstämma med den förstnämnda statens skattelagstiftning.

*Artikel XVIII*

Behörig myndighet i en var av de avtalslutande staterna är berättigad att å diplomatisk väg från motsvarande myndighet i den andra staten erhålla upplysningar i särskilda fall i och för taxering till i detta avtal angivna skatter av medborgare, bolag eller andra juridiska personer, hemmahörande i den förra staten. Beträffande upplysningar i andra fall skall behörig myndighet i en var av de avtalslutande staterna beakta framställningar från motsvarande myndighet i den andra staten.

together with interest, costs, and additions to the taxes and fines not being of a penal character. The contracting State making such collection shall be responsible to the other contracting State for the sums thus collected.

In the case of applications for enforcement of taxes, revenue claims of each of the contracting States which have been finally determined shall be accepted for enforcement by the other contracting State and collected in that State in accordance with the laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes. The State to which application is made shall not be required to enforce executory measures for which there is no provision in the law of the State making the application.

The applications shall be accompanied by such documents as are required by the laws of the State making the application to establish that the taxes have been finally determined.

If the revenue claim has not been finally determined the State to which application is made may, at the request of the other contracting State, take such measures of conservancy as are authorized by the revenue laws of the former State.

*Article XVIII*

The competent authority of each of the contracting States shall be entitled to obtain, through diplomatic channels, from the competent authority of the other contracting State, particulars in concrete cases relative to the application to citizens or to corporations or other entities of the former State, of the taxes to which the present Convention relates. With respect to particulars in other cases, the competent authority of each of the contracting States will give consideration to requests from the competent authority of the other contracting State.

*Artikel XIX*

Föreskrifterna i artikel XVII rörande ömsesidig handräckning för skatteindrivning eller i artikel XVIII rörande meddelande av upplysningar i särskilda fall skola icke anses medföra skyldighet för någon av de avtalslutande staterna

(1) att vidtaga förvaltningsåtgärder, som avvika från endera av de avtalslutande staternas lagstiftning eller praxis, eller

(2) att lämna upplysningar, som icke kunna erhållas enligt dess egen lagstiftning eller lagstiftningen i den stat, som gör framställningen.

Den stat, till vilken framställning om erhållande av upplysningar eller handräckning gjorts, skall så snart sig göra låter efterkomma den gjorda framställningen. Dock må ifrågavarande stat vägra att efterkomma framställningen på grund av allmänna hänsyn eller om bifall till framställningen skulle innebära kränkning av en industriell hemlighet eller affärshemlighet eller affärskutym. I dylikt fall skall nämnda stat så snart som möjligt underrätta den stat, som gjort framställningen.

*Article XIX*

In no case shall the provisions of Article XVII, relating to mutual assistance in the collection of taxes, or of Article XVIII, relating to particulars in concrete cases, be construed so as to impose upon either of the contracting States the obligation

(1) to carry out administrative measures at variance with the regulations and practice of either contracting State, or

(2) to supply particulars which are not procurable under its own legislation or that of the State making application.

The State to which application is made for information or assistance shall comply as soon as possible with the request addressed to it. Nevertheless, such State may refuse to comply with the request for reasons of public policy or if compliance would involve violation of a business, industrial or trade secret or practice. In such case it shall inform, as soon as possible, the State making the application.

*Artikel XX*

Påvisar skattskyldig, att åtgärder som vidtagits av de avtalslutande staternas myndigheter för honom medfört dubbelbeskattning beträffande skatter som avses i detta avtal, skall han vara berättigad att häremot göra erinran hos den stat vars medborgare han är, eller, om han icke är medborgare i någondera av de avtalslutande staterna, hos den stat, där han är boende, eller, i fråga om bolag eller annan juridisk person, den stat där denna bildats eller organiserats. Anses erinran grundad, kan behörig myndighet i sistnämnda stat träffa överenskommelse med behörig myndighet i den andra staten för att på skäligt sätt undvika dubbelbeskattningen i fråga.

*Article XX*

Where a taxpayer shows proof that the action of the revenue authorities of the contracting States has resulted in double taxation in his case in respect of any of the taxes to which the present Convention relates, he shall be entitled to lodge a claim with the State of which he is a citizen or, if he is not a citizen of either of the contracting States, with the State of which he is a resident, or, if the taxpayer is a corporation or other entity, with the State in which it is created or organized. Should the claim be upheld, the competent authority of such State may come to an agreement with the competent authority of the other State with a view to equitable avoidance of the double taxation in question.

*Artikel XXI*

Behöriga myndigheter i de båda avtalslutande staterna äga meddela föreskrifter erforderliga för tolkning och tillämpning av förevarande avtal. Vad angår detta avtals föreskrifter om utbyte av upplysningar, delgivning av handlingar och ömsesidig handräckning för skatteindrivning må nämnda myndigheter överenskomma om regler avseende förfaringssätt, formen för framställningar och svar å desamma, omräkning av valuta, disposition av indrivna medel, minsta belopp som framställning om indrivning må avse samt andra likartade spörsmål.

*Artikel XXII*

Detta avtal skall ratificeras för Sveriges del av Hans Maj:t Konungen med riksdagens samtycke och, såvitt angår Amerikas Förenta Stater, av Presidenten med senatens råd och godkännande. Ratifikationshandlingarna skola utväxlas i Stockholm.

Avtalet skall träda i kraft den 1 januari närmast efter utbyte av ratifikationsinstrumenten och skall tillämpas å inkomst som åtnjutits och förmögenhet som innehafts å eller efter nämnda dag. Avtalet skall förbliva i kraft under en tidsperiod av fem år, och därefter utan tidsbegränsning, med rätt dock för en var av de avtalslutande staterna att uppsäga detsamma till utgången av femårsperioden eller till varje tidpunkt därefter under förutsättning att minst sex månaders föregående uppsägning iakttagits. Urkraftträdandet skall äga rum den 1 januari efter utgången av dylik sexmånadersperiod.

Till bekräftelse härå hava de båda staternas befullmäktigade ombud undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i två exemplar, på svenska och engelska språken, vilka båda äga lika vitsord, i Washington den tjugotredje mars nittonhundra trettionio.

*Article XXI*

The competent authorities of the two contracting States may prescribe regulations necessary to interpret and carry out the provisions of this Convention. With respect to the provisions of this Convention relating to exchange of information, service of documents and mutual assistance in the collection of taxes, such authorities may, by common agreement, prescribe rules concerning matters of procedure, forms of application and replies thereto, conversion of currency, disposition of amounts collected, minimum amounts subject to collection and related matters.

*Article XXII*

The present Convention shall be ratified, in the case of Sweden, by His Majesty the King, with the consent of the Riksdag, and in the case of the United States of America, by the President, by and with the advice and consent of the Senate. The ratifications shall be exchanged at Stockholm.

This Convention shall become effective on the first day of January following the exchange of the instruments of ratification and shall apply to income realized and property held on or after that date. The Convention shall remain in force for a period of five years and indefinitely thereafter but may be terminated by either contracting State at the end of the five-year period or at any time thereafter, provided at least six months' prior notice of termination has been given, the termination to become effective on the first day of January following the expiration of the six-month period.

In witness whereof the respective Plenipotentiaries have signed this Convention and have affixed their seals hereto.

Done in duplicate, in the Swedish and English languages, both authentic, at Washington, this twenty-third day of March, nineteen hundred and thirty-nine.

## Protokoll

Vid undertecknandet denna dag av avtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter hava undertecknade befullmäktigade ombud överenskommit att följande bestämmelser skola utgöra en integrerande del av avtalet:

1. I detta avtals mening skall:

(a) begreppet »fast driftställe» innefatta filialer, gruvor och oljekällor, plantager, fabriker, verkstäder, magasin, kontor, agenturer, anläggningar och andra ett företag tillhörande fasta affärsställen, men icke inbegripa en allenast tillfällig eller kortfristig användning av upplagsplats. Ett dotterföretag tillhörigt fast driftställe skall icke anses utgöra ett fast driftställe för moderföretaget. Om ett företag hemmahörande i en av de avtalslutande staterna bedriver affärer i den andra staten genom en därstädes etablerad befattningshavare eller agent, som har en generell fullmakt att avsluta kontrakt för sin arbetsgivare eller huvudman, skall det anses hava ett fast driftställe i sistnämnda stat. Men den omständigheten att ett företag hemmahörande i en av de avtalslutande staterna upprätthåller affärsförbindelser i den andra staten genom förmedling av fristående kommissionär, mäklare eller ansvarig förvaltare skall icke anses innebära, att ett dylikt företag har fast driftställe i den andra staten;

(b) uttrycket »företag» inbegripa varje slag av företagsverksamhet, vare sig den utövas av enskild person, kompanjonskap, bolag eller annan juridisk person;

(c) uttrycket »företag hemmahörande i en av de avtalslutande staterna»

## Protocol

At the moment of signing the Convention for the avoidance of double taxation, and the establishment of rules of reciprocal administrative assistance in the case of income and other taxes, this day concluded between Sweden and the United States of America, the undersigned Plenipotentiaries have agreed that the following provisions shall form an integral part of the Convention:

1. As used in this Convention:

(a) The term »permanent establishment» includes branches, mines and oil wells, plantations, factories, workshops, warehouses, offices, agencies, installations, and other fixed places of business of an enterprise but does not include the casual or temporary use of merely storage facilities. A permanent establishment of a subsidiary corporation shall not be deemed to be a permanent establishment of the parent corporation. When an enterprise of one of the contracting States carries on business in the other State through an employee or agent, established there, who has general authority to contract for his employer or principal, it shall be deemed to have a permanent establishment in the latter State. But the fact that an enterprise of one of the contracting States has business dealings in the other State through a bona fide commission agent, broker or custodian shall not be held to mean that such enterprise has a permanent establishment in the latter State.

(b) The term »enterprise» includes every form of undertaking whether carried on by an individual, partnership, corporation, or any other entity.

(c) The term »enterprise of one of the contracting States» means, as the

betyda allt efter omständigheterna »företag i Förenta Staterna» eller »svenskt företag»;

(d) uttrycket »företag i Förenta Staterna» betyda ett företag, som i Förenta Staterna bedrives av där boende person eller av bolag eller annan juridisk person i Förenta Staterna; uttrycket »bolag eller annan juridisk person i Förenta Staterna» betyda kompanjonskap, bolag eller annan juridisk person, som bildats eller organiserats i Amerikas Förenta Stater eller enligt lagstiftningen i Förenta Staterna eller någon dess delstat eller något dess territorium;

(e) uttrycket »svenskt företag» definieras på samma sätt, mutatis mutandis, som »företag i Förenta Staterna».

2. Uttrycket »bolag» inbegriper föreningar, aktiebolag och försäkringsbolag.

3. En medborgare i en av de avtalslutande staterna, som ej bor i någon av dessa stater, skall vid tillämpning av detta avtal anses bo i den stat, vars medborgare han är.

I händelse av tvivelsmål rörande frågan om var en person skall anses vara boende eller om var bolag eller andra juridiska personer i beskattningsavseende skola anses höra hemma, må vederbörande myndigheter i de båda avtalslutande staterna träffa avgörande genom ömsesidig överenskommelse.

4. Föreskrifterna i svensk lagstiftning rörande beskattning av oskifta dödsbon skola ej äga tillämpning där dödsbodelägarna äro direkt skattskyldiga i Amerikas Förenta Stater.

5. Uttrycket »livränta» i artikel X avser viss fastställd summa, som enligt given förbindelse utbetalas periodiskt på bestämda tidpunkter under livstid eller visst angivet antal år såsom vederlag för gjorda inbetalningar.

case may be, »United States enterprise» or »Swedish enterprise».

(d) The term »United States enterprise» means an enterprise carried on in the United States of America by a resident of the United States of America or by a United States corporation or other entity; the term »United States corporation or other entity» means a partnership, corporation or other entity created or organized in the United States of America or under the law of the United States of America or of any State or Territory of the United States of America.

(e) The term »Swedish enterprise» is defined in the same manner, mutatis mutandis, as the term »United States enterprise».

2. The term »corporation» includes associations, joint-stock companies, and insurance companies.

3. A citizen of one of the contracting States not residing in either shall be deemed, for the purpose of this Convention, to be a resident of the contracting State of which he is a citizen.

When doubt arises with respect to residence or with respect to the taxable status of corporations or other entities, the competent authorities of the two contracting States may settle the question by mutual agreement.

4. The provisions of Swedish law concerning the taxation of the undivided estates of deceased persons shall not apply where the beneficiaries are directly liable to taxation in the United States of America.

5. The term »life annuities» referred to in Article X of this Convention means a stated sum payable periodically at stated times during life, or during a specified number of years, under an obligation to make the payments in

6. De svenska bevillningsavgifterna för vissa offentliga föreställningar, utgående å bruttoinkomst för artister, musiker och professionella idrottsmän, m. fl. skola vid tillämpning av artikel XIV (a) anses vara skatter å inkomst.

Avdraget för skatter enligt artikel XIV skall icke äga tillämpning å sådan skatt å utdelning eller ränta, som avdragits vid källan, i vidare mån än som stadgas i (b) (2) av samma artikel.

Vid tillämpning av detta avtal skola de förmåner, som inbegripas i Section 131 av Förenta Staternas inkomstskattelag av 1938 beträffande avdrag för utländska skatter, medgivas, men avdraget jämlikt artikel XIV (a) skall icke utsträckas att gälla skatt i Förenta Staterna å »excess-profits» eller tilläggsskatt som påförts »personal holding companies».

7. Medborgare i en av de avtalslutande staterna, vilka äro bosatta i den andra avtalslutande staten, skola ej i den senare staten vara föremål för andra eller högre skatter än dem, som påföras dess egna medborgare.

8. Vad i detta avtal stadgas skall icke anses på något sätt inkräkta på eller beröra diplomatiska och konsulära befattningshavares rätt till andra eller längre gående undantag, som nu åtnjutas eller framdeles må beviljas, eller betaga någondera av de avtalslutande staterna rätten att beskatta sina egna diplomatiska och konsulära befattningshavare.

9. Vad i detta avtal överenskommits skall icke anses på något sätt inkräkta på undantag, avdrag eller andra lättnader som medgivits enligt lagstiftningen i en av de avtalslutande staterna vid fastställande av dess skatter.

consideration of a gross sum paid for such obligation.

6. The Swedish so-called »fees tax» (bevillningsavgift för vissa offentliga föreställningar) based on gross income in so far as it affects such individuals as actors, artists, musicians and professional athletes shall be deemed to be an income tax for the purposes of Article XIV (a).

The credit for taxes provided in Article XIV shall have no application to taxes deducted at the source from dividends and interest except to the extent provided in paragraph (b) (2) of that Article.

In the application of the provisions of this Convention the benefits of section 131 of the United States Revenue Act of 1938, relating to credits for foreign taxes, shall be accorded, but the credit provided for in Article XIV (a) shall not extend to United States excess-profits taxes nor to the surtax imposed on personal holding companies.

7. Citizens of each of the contracting States residing within the other contracting State shall not be subjected in the latter State to other or higher taxes than are imposed upon the citizens of such latter State.

8. The provisions of this Convention shall not be construed to deny or affect in any manner the right of diplomatic and consular officers to other or additional exemptions now enjoyed or which may hereafter be granted to such officers, nor to deny to either of the contracting States the right to subject to taxation its own diplomatic and consular officers.

9. The provisions of the present Convention shall not be construed to restrict in any manner any exemption, deduction, credit or other allowance accorded by the laws of one of the contracting States in the determination of the tax imposed by such State.

10. Vid tillämpning av avtalets bestämmelser rörande utbyte av upplysningar, delgivning av handlingar och ömsesidig handräckning beträffande skatteindrivning skola avgifter och kostnader, som förekomma vid sedvanligt förfarande, bäras av den stat, till vilken framställning skett, men extraordinära kostnader på grund av användande av speciella förfaringssätt bäras av den stat, som gjort framställningen.

11. Handlingar och andra meddelanden eller däri förekommande upplysningar, vilka enligt föreskrifterna i detta avtal överlämnats från en av de avtalslutande staterna till den andra staten, må icke offentliggöras, uppenbaras eller utlämnas till någon utom i den mån sådant medgives enligt lagstiftningen i den senare staten i fråga om liknande handlingar, meddelanden och upplysningar.

12. Då uttrycket »vunnit laga kraft» i artikel XVII brukas i fråga om skatteanspråk, skall det anses innebära:

(a) såvitt angår Sverige, att anspråket slutligen fastställts, även om det fortfarande kan ändras genom extraordinärt förfarande;

(b) såvitt angår Förenta Staterna, att skatteanspråket ej längre kan överklagas eller att det fastställts genom ett slutgiltigt avgörande av vederbörlig myndighet.

13. Uttrycken »behörig myndighet» eller »behöriga myndigheter» enligt detta avtal betyda för Sveriges vidkommande finansdepartementet och för Förenta Staternas vidkommande »the Secretary of the Treasury».

14. Där i detta avtal uttrycket »Amerikas Förenta Stater» användes i geografisk bemärkelse, skall det anses innefatta allenast delstaterna, territorierna Alaska och Hawaii samt distriktet Columbia.

15. Skulle svårighet eller tvivelsmål

10. In the administration of the provisions of this Convention relating to exchange of information, service of documents, and mutual assistance in collection of taxes, fees and costs incurred in the ordinary course shall be borne by the State to which application is made but extraordinary costs incident to special forms of procedure shall be borne by the applying State.

11. Documents and other communications or information contained therein, transmitted under the provisions of this Convention by one of the contracting States to the other contracting State shall not be published, revealed or disclosed to any person except to the extent permitted under the laws of the latter State with respect to similar documents, communications or information.

12. As used with respect to revenue claims in Article XVII of this Convention the term »finally determined» shall be deemed to mean:

(a) In the case of Sweden, claims which have been finally established, even though still open to revision by exceptional procedure;

(b) In the case of the United States of America, claims which are no longer appealable, or which have been determined by decision of a competent tribunal, which decision has become final.

13. As used in this Convention the term »competent authority» or »competent authorities» means, in the case of Sweden, the Finance Ministry and in the case of the United States of America, the Secretary of the Treasury.

14. The term »United States of America» as used in this Convention in a geographical sense includes only the States, the Territories of Alaska and Hawaii, and the District of Columbia.

15. Should any difficulty or doubt

uppkomma rörande tolkningen eller tillämpningen av förevarande avtal eller dess förhållande till avtal mellan en av de avtalslutande staterna och en tredje stat, skola behöriga myndigheter i de avtalslutande staterna träffa avgörande genom ömsesidig överenskommelse.

16. Förevarande avtal och protokoll skola icke anses inverka å giltigheten av noteväxlingen den 31 mars 1938 mellan Sverige och Förenta Staterna om ömsesidigt fritagande av inkomstskatt av inkomst härrörande från rederirörelse.

Som skedde i Washington den tjugotredje mars nittonhundra trettionio.

arise as to the interpretation or application of the present Convention, or its relationship to Conventions between one of the contracting States and any other State, the competent authorities of the contracting States may settle the question by mutual agreement.

16. The present Convention and Protocol shall not be deemed to affect the exchange of notes between Sweden and the United States of America providing relief from double income taxation on shipping profits, signed March 31, 1938.

Done at Washington, this twenty-third day of March, nineteen hundred and thirty-nine.

# Avtal med Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet. Oslo den 21 juni 1947.

Ratificerat av Sverige den 25 augusti 1947. Ratifikationsinstrumenten utväxlade i Stockholm den 22 september 1947.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 691)

## Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.

Konungariket Sverige och Konungariket Norge hava överenskommit att avsluta avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.

För detta ändamål hava till fullmäktige utsett:

— — — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava granskat varandras fullmakter och funnit dem i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

## Avtale mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Sverige for å forebygge dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter av inntekt og formue.

Kongeriket Norge og Kongeriket Sverige er kommet overens om å slutte en avtale for å forebygge dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter av inntekt og formue.

I dette øyemed har til befullmektigede oppnevnt:

— — — — — — — — — — — — —

som, etter å ha gransket hverandres fullmakter og funnet dem i god og riktig form, er kommet overens om følgende bestemmelser:

*Artikel 1.*

Detta avtal är tillämpligt å svenska och norska medborgare samt å svenska och norska juridiska personer.

*Artikel 2.*

I avtalet inbegripas skatter å inkomst eller förmögenhet, vare sig de upptagas för statens eller kommuns räkning.

Som skatter å inkomst eller förmögenhet anses särskilt:

1. beträffande lagstiftningen i Sverige:

a) statlig inkomst- och förmögenhetsskatt,
b) särskild skatt å förmögenhet,
c) kommunal inkomstskatt,
d) kupongskatt,
e) ersättningsskatt, samt
f) utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de under a)—c) angivna skatterna;

2. beträffande lagstiftningen i Norge:

a) inkomst- och förmögenhetsskatt till staten,
b) extraordinär förmögenhetsskatt till staten,
c) inkomst- och förmögenhetsskatt till kommuner, samt
d) utskylder och avgifter, som utgå efter samma grunder som någon av de under a)—c) angivna skatterna.

*Artikel 3.*

Så framt ej annat stadgas i detta avtal, beskattas inkomst och förmögenhet allenast i den av staterna,där den skattskyldige anses vara bosatt.

Enskild skattskyldig anses enligt detta avtal bosatt i ena staten, om han där har sitt egentliga bo och hemvist, eller, därest han icke har sådant bo och hemvist i någon av staterna, om han där stadigvarande vistas. Stadigvarande vistelse i ena staten anses föreligga under tid, då den skattskyldige å någon ort inom staten up-

*Artikkel 1.*

Denne avtale får anvendelse på norske og svenske statsborgere samt på norske og svenske juridiske personer.

*Artikkel 2.*

Under avtalen inngår skatter av inntekt eller formue, enten de utskrives til staten eller til en kommune.

Som skatter av inntekt eller formue anses særlig:

1. for så vidt angår lovgivningen i Norge:

a) inntekts- og formuesskatt til staten,
b) ekstraordinær formuesskatt til staten,
c) inntekts- og formuesskatt til kommuner, samt
d) skatter og avgifter, som utskrives på samme grunnlag som noen av de under a)—c) angitte skatter;

2. for så vidt angår lovgivningen i Sverige:

a) inntekts- og formuesskatt til staten,
b) særskilt skatt av formue,
c) kommunal inntektsskatt,
d) kupongskatt,
e) »ersättningsskatt», samt
f) skatter og avgifter, som utskrives på samme grunnlag som noen av de under a)—c) angitte skatter.

*Artikkel 3.*

Såfremt ikke noe annet er fastsatt i denne avtale, skattlegges inntekt og formue bare i den av statene, hvor den skattepliktige anses for å höre hjemme.

Personlig skattepliktig anses etter denne avtale for å höre hjemme (være bosatt) i en av statene, hvis han har sitt virkelige bosted der, eller, hvis han ikke har slikt bosted i noen av statene, om han stadig oppholder seg der. Stadig opphold i den ene stat anses å foreligge når den skattepliktige oppholder seg på noe sted innenfor statens område under om-

pehåller sig under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att vistas där icke blott tillfälligtvis.

Enskild skattskyldig, som icke har sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistas i någon av de två staterna men likväl enligt lagstiftningen i dessa stater blir utsatt för dubbelbeskattning, skall vid avtalets tillämpning anses vara bosatt i den av staterna, i vilken han äger medborgarskap.

Juridisk person anses enligt detta avtal vara bosatt i den av staterna, där styrelsen eller högsta förvaltningen har sitt säte. Emellertid beröras icke härav bestämmelserna i de båda staternas lagstiftning om beskattningsort för oskifta dödsbon.

*Artikel 4.*

Skatt å inkomst av fast egendom, belägen i en av staterna, utgår allenast i denna stat.

*Artikel 5.*

Skatt å inkomst av handel, industri eller annan rörelse eller av fritt yrke, vilken inkomst härflyter från fast driftställe i en av staterna, utgår, såframt ej i det följande annorlunda stadgas, allenast i denna stat. Finnas fasta driftställen i båda staterna, äger vardera staten beskatta den del av inkomsten, som förvärvas från inom statens område befintligt fast driftställe.

Som fast driftställe anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens eller yrkets utövande finnes särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning, såsom plats där företaget har sin ledning, kontor, filial, stadigvarande agentur, tillverkningsplats, verkstad eller dylikt, inköps- eller försäljningsställe, varunederlag (även stadigvarande kommissionslager), gruva eller annan liknande fyndighet.

Som inkomst av rörelse betraktas även inkomst genom delägarskap i fö-

stendigheter, av hvilke det kan sluttes at han har til hensikt å oppholde seg der ikke bare midlertidig.

Personlig skattepliktig, som ikke har sitt virkelige bosted eller stadig oppholder seg i noen av de to stater, men likevel etter lovgivningen i disse stater blir utsatt for dobbeltbeskatning, skal ved avtalens anvendelse anses for å være bosatt i den av statene, som han er statsborger av.

Juridisk person anses etter denne avtale for å höre hjemme i den av statene, hvor styret eller den överste ledelse har sitt sæte. Imidlertid berö-res ikke herav bestemmelsene i de to staters lovgivning om stedet for skattskrivning av uskiftede dödsboer.

*Artikkel 4.*

Skatt av inntekt av fast eiendom, beliggende i en av statene, utskrives bare i denne stat.

*Artikkel 5.*

Skatt av inntekt av handel, industri eller annen næringsdrift eller av fritt yrke, hvilken inntekt skriver seg fra fast driftssted i en av statene, utskrives bare i denne stat, såfremt det ikke er fastsatt noe annet i det följende. Finnes faste driftssteder i begge stater, tilkommer hver stat skatt av den del av inntekten som erverves fra fast driftssted innenfor statens område.

Som fast driftssted anses sted, hvor det finnes særlig anlegg eller er truffet særlig foranstaltning for stadig bruk ved virksomhetens eller yrkets utövelse, så som sted hvor foretagendet har sin ledelse, kontor, filial, fast agentur, produksjonssted, verksted eller lignende, innkjöps- eller salgssted, varelager (herunder også varig kommisjonslager), gruve eller annen lignende forekomst.

Som inntekt av næringsdrift anses også inntekt noen har som deltager i

retag, dock icke inkomst av aktier eller likartade värdepapper.

*Artikel 6.*

Inkomst av företag för utövande av sjöfart eller luftfart, vars verkliga ledning har sitt säte i en av staterna, beskattas allenast i denna stat.

*Artikel 7.*

Beträffande utdelningar förbehåller sig vardera staten rätt att, i den mån dess skattelagstiftning så föreskriver, uttaga och innehålla skatt som enligt dess egen skattelagstiftning avdrages vid källan, dock ej mera än 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

Därest i endera staten avdrag sker enligt bestämmelserna i första stycket, skall den andra staten från sin på utdelningen belöpande statliga skatt å inkomst medgiva ett särskilt avdrag i anledning av den i förstnämnda stat vid källan avdragna skatten, vilket avdrag ej må understiga 5 procent av utdelningens bruttobelopp.

*Artikel 8.*

För förmögenhet, bestående av fast egendom i en av staterna eller tillbehör till sådan egendom, utgår skatt allenast i denna stat.

För förmögenhet, bestående av företag för utövande av handel, industri eller annan rörelse eller fritt yrke, utgår skatt allenast i den stat, vilken enligt bestämmelserna i detta avtal skatt å inkomst av samma förmögenhet tillkommer.

*Artikel 9.*

Den stat, i vilken den skattskyldige anses vara bosatt, är oförhindrad att vid bestämmande av skatten använda den skattesats, som skulle hava tillämpats, om även inkomst och förmögenhet, som enligt föreskrifterna i detta avtal äro i beskattningshänseende förbehållna den andra staten, tagits till beskattning i förstnämnda stat.

et foretagende, dog ikke inntekt av aksjer eller lignende verdipapirer.

*Artikkel 6.*

Inntekt av foretagende for drift av sjöfart eller luftfart, hvis virkelige ledelse har sitt sæte i en av statene, skattlegges bare i denne stat.

*Artikkel 7.*

Angående utbytte forbeholder hver stat seg rett til, i den utstrekning det er foreskrevet i dens skattebestemmelser, å oppkreve og tilbakeholde skatt som etter dens egen skattelovgivning avdras ved kilden, dog ikke mer enn 10 procent av utbyttets bruttobeløp.

Dersom i den ene staten avdrag skjer etter bestemmelsen i første ledd, skal den andre staten i anledning av den skatt som i den første staten er avdratt ved kilden, tilstå et særskilt fradrag i den statsskatt som faller på utbyttet. Dette fradrag må ikke utgjöre mindre enn 5 prosent av utbyttets bruttobeløp.

*Artikkel 8.*

Av formue i fast eiendom i en av statene eller tilbehör til slik eiendom utskrives skatt bare i denne stat.

Av formue i foretagende for drift av handel, industri eller annen næringsdrift eller fritt yrke utskrives skatt bare i den stat, som etter bestemmelsene i denne avtale tilkommer skatt av inntekten av samme formue.

*Artikkel 9.*

Den stat, hvor den skattepliktige anses for å höre hjemme (være bosatt) har adgang til ved fastsettelse av skatten å anvende den skattesats, som skulle ha vært brukt, om også inntekt og formue, som etter bestemmelsene i denne avtale i beskatningshenseende er forbeholdt den annen stat, var tatt til beskatning i den første stat.

*Artikel 10.*

Förmenar skattskyldig, att av beskattningsmyndigheterna i de avtalsslutande staterna vidtagna åtgärder för honom medfört dubbelbeskattning, som strider mot detta avtal, må han häremot göra erinringar hos den stat, som han tillhör. Anses erinringarna grundade, kan denna stats högsta finansmyndighet träffa överenskommelse med den andra statens högsta finansmyndighet för att få dubbelbeskattningen undanröjd.

I fall, då svårighet eller tvivelsmål uppkommer vid avtalets tolkning och tillämpning, kunna de högsta finansmyndigheterna i staterna träffa särskilda överenskommelser.

*Artikel 11.*

Detta avtal skall ej tillämpas å Svalbard och Jan Mayen.

*Artikel 12.*

Detta avtal träder första gången i tillämpning beträffande de skatter, som utgå i Sverige på grund av 1948 års taxering och i Norge på grund av taxering för skatteåret 1948—1949 med undantag för taxering avseende räkenskapsår, som gått till ända före den 1 mars 1947.

*Artikel 13.*

Detta avtal, som är avfattat i dubbla originalexemplar på svenska och norska språken, skall ratificeras för Sveriges del med riksdagens samtycke av Hans Majestät Konungen av Sverige och för Norges del av Hans Majestät Konungen av Norge. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Stockholm. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och förbliver gällande, så länge detsamma icke uppsäges av någon av de avtalsslutande staterna. Uppsägning skall äga rum minst åtta månader före kalenderårets utgång. Har denna uppsägningstid iakt-

*Artikkel 10.*

Mener en skattepliktig at den fremgangsmåte som beskatningsmyndighetene i de kontraherende stater har anvendt, for ham har medført dobbeltbeskatning, som er i strid med denne avtale, kan innsigelse mot dette gjöres hos den stat som han tilhörer. Anses innvendingene begrunnet, kan denne stats överste finansmyndighet treffe overenskomst med den annen stats överste finansmyndighet for å få dobbeltbeskatningen opphevet.

I tilfelle hvor vanskelighet eller tvil oppstår ved avtalens tolkning og anvendelse, kan de överste finansmyndighetene i statene treffe særskilte overenskomster.

*Artikkel 11.*

Denne avtale får ikke anvendelse på Svalbard og Jan Mayen.

*Artikkel 12.*

Denne avtale får förste gang anvendelse på de skatter som utskrives i Norge på grunnlag av ligning for skatteåret 1948—49 med unntak av ligning som bygger på regnskapsår utlöpet för 1. mars 1947, og i Sverige på grunnlag av ligning i 1948.

*Artikkel 13.*

Denne avtale, som er utferdiget i to originaleksemplarer på norsk og svensk språk, skal ratifiseres for Norges vedkommende av Hans Majestet Norges Konge og for Sveriges vedkommende med Riksdagens samtykke av Hans Majestet Sveriges Konge. Ratifikasjonsdokumentene skal snarest mulig utveksles i Stockholm. Avtalen trer i kraft ved utvekslingen av ratifikasjonsdokumentene og forblir gjeldende så lenge den ikke oppsis av noen av de kontraherende stater. Oppsigelse skal finne sted minst åtte måneder för kalenderårets utgang. Har denne oppsi-

tagits, tillämpas avtalet sista gången å de skatter, som utgå på grund av taxering avseende det kalenderår, vars utgång uppsägningen avsett, eller, i förekommande fall, för de räkenskapsår, som senast gå till ända före nämnda tidpunkt.

Till bekräftelse härå hava de båda staternas fullmäktige undertecknat avtalet och försett detsamma med sigill.

Som skedde i Oslo, i två exemplar, den 21 juni 1947.

gelsestid vært iakttatt, anvendes avtalen siste gang på de skatter, som utskrives på grunnlag av ligning for det kalenderår, til hvis utgang oppsigelse har funnet sted, eller i tilfelle for de regnskapsår som utløper senest før nevnte tidspunkt.

Til bekreftelse herav har de to staters befullmektigede undertegnet avtalen og forsynt den med segl.

Som skjedde i Oslo, i 2 eksemplarer, den 21. juni 1947.

## Slutprotokoll.

Vid undertecknandet av det denna dag mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge slutna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet hava undertecknade fullmäktige avgivit följande likalydande förklaringar, som utgöra en integrerande del av avtalet.

1. Angående sådana skattskyldiga, som icke tillhöra någon av de avtalsslutande staterna, kunna de högsta finansmyndigheterna i dessa stater, med tillämpning av avtalets principer, från fall till fall träffa särskilda överenskommelser till undvikande av dubbelbeskattning.

2. Den i artikel 2 av avtalet intagna uppräkningen av skatter å inkomst och förmögenhet är icke att anse såsom uttömmande.

Tvivelaktiga frågor rörande vilka skatter som innefattas under avtalet skola avgöras i samförstånd mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter, vilka, så ofta anledning därtill förekommer, skola utbyta förteckningar över i vardera staten utgående skatter å inkomst och förmögenhet.

3. Med kommuner förstås i detta avtal kommuner av såväl högre som lägre ordning.

4. Såsom skatter å inkomst eller förmögenhet enligt detta avtal anses ej omsättningsskatter, särskilda skat-

## Sluttprotokoll.

Ved undertegningen av den avtale som idag er sluttet mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Sverige for å forebygge dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter av inntekt og formue har undertegnede befullmektigede avgitt følgende likelydende erklæringer, som utgjör en integrerende del av avtalen.

1. Angående slike skattepliktige, som ikke tilhörer noen av de kontraherende stater, kan de överste finansmyndigheter i disse stater, under anvendelse av avtalens prinsipper, treffe særskilt overenskomst i hvert enkelt tilfelle for å forebygge dobbeltbeskatning.

2. Den i artikkel 2 i avtalen inntatte oppregning av skatter av inntekt og formue er ikke å anse som uttömmende.

Tvilsomme spörsmål om hvilke skatter går inn under avtalen skal avgjöres i minnelighet av begge staters överste finansmyndigheter, som så ofte det er grunn til det skal utveksle fortegnelser over skatter av inntekt og formue som utskrives i hver stat.

3. Med kommuner forstås i denne avtale kommuner av såvel höyere som lavere orden.

4. Som skatter av inntekt eller formue etter denne avtale anses ikke omsetningsskatter, særskilte skatter på

ter å vinst å lotterier och vadhållning, arvs- och gåvoskatter samt ej heller i Sverige utgående »bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter».

5. Skulle tvivelsmål uppstå i vilken av de båda staterna skattskyldig enligt artikel 3 andra stycket skall anses vara bosatt eller kan den skattskyldige med tillämpning av nyssnämnda bestämmelse anses bosatt i båda staterna, skall frågan om bosättningsorten avgöras genom särskild överenskommelse mellan de högsta finansmyndigheterna i de båda staterna. Hänsyn skall därvid tagas till i vilkendera staten den skattskyldige kan anses hava centrum för sina ekonomiska intressen, eller, om ej heller detta kan avgöras, till medborgarskapet.

6. Inkomst eller förmögenhet, för vilken oskift dödsbo jämlikt detta avtal beskattas i den ena staten, må ej tillika beskattas i den andra staten hos den som uppbär utdelning från dödsboet.

Därest fond, stiftelse eller annan liknande juridisk person beskattas i den ena staten för sin inkomst och någon, som uppbär utdelning från den juridiska personen, beskattas i den andra staten för utdelningen, kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter genom särskild överenskommelse bestämma i vad mån den juridiska personen eller den som uppbär utdelningen må befrias från skattskyldighet. Motsvarande skall gälla i avseende å förmögenhetsbeskattningen.

7. Bestämmelsen i artikel 4 gäller såväl inkomst, som förvärvas genom omedelbart förvaltande och brukande av den fasta egendomen med tillbehör, som ock inkomst genom uthyrning, utarrendering samt varje annat slags användning av egendomen ävensom realisationsvinst, som förvärvas genom avyttring av fast egendom samt av tillbehör, som avyttras i samband med egendomen.

gevinst av lotterier og veddemål, arve- og gaveskatter samt heller ikke de »bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter», som utskrives i Sverige.

5. Skulle det oppstå tvil om i hvilken av de to stater den skattepliktige etter regelen i artikkel 3, annet ledd, skal anses for å være bosatt, eller kan den skattepliktige ved anvendelse av denne regel anses bosatt i begge stater, skal spörsmålet om bostedet avgjöres ved særskilt overenskomst mellom de överste finansmyndigheter i de to stater. Det skal da tas hensyn til i hvilken av statene den skattepliktige kan anses å ha sentrum for sine ökonomiske interesser, eller, om heller ikke dette kan avgjöres, til statsborgerskapet.

6. Inntekt eller formue, som uskiftet dödsbo i henhold til denne avtales bestemmelser skattlegges for i den ene stat kan ikke tillike skattlegges i den annen stat hos den som oppebærer utdeling fra dödsboet.

Dersom fond, stiftelse eller annen lignende juridisk person skattlegges i den ene stat for sin inntekt og noen, som oppebærer utdeling fra den juridiske person, skattlegges i den annen stat for utdelingen, kan begge staters överste finansmyndigheter gjennom særskilt overenskomst bestemme i hvilken utstrekning den juridiske person eller den som oppebærer utdelingen skal fritas for skatteplikten. Tilsvarende skal gjelde med hensyn til formuesbeskatning.

7. Bestemmelsen i artikkel 4 gjelder såvel inntekt, som erverves gjennom umiddelbar nyttiggjöring og bruk av den faste eiendom med tilbehör, som inntekt gjennom utleie, bortforpaktning og enhver annen anvendelse av eiendommen likesom realisasjonsgevinst, som erverves gjennom avhendelse av fast eiendom samt av tilbehör som avhendes i forbindelse med eiendommen.

Såsom inkomst av fast egendom betraktas enligt detta avtal inkomst genom avverkning av skog på egen eller annans mark, så ock inkomst, som må tillkomma avverkaren genom det avverkade virkets försäljning inom riket ävensom genom sådan förädling av virket, som inom riket äger rum annorstädes än å fast driftställe.

8. Till fritt yrke enligt artikel 5 räknas särskilt vetenskaplig, konstnärlig, undervisande och uppfostrande verksamhet samt verksamhet som läkare, advokat, arkitekt och ingenjör.

9. Bestämmelserna i artikel 5 gälla såväl inkomst, som förvärvas genom omedelbart bedrivande av rörelse, som ock inkomst genom rörelses upplåtelse åt annan ävensom vinst genom avyttring av rörelsen eller del av den eller av föremål, som användas i rörelsen.

10. Fast driftställe i den ena av de avtalsslutande staterna skall ej anses föreligga allenast på den grund, att ett i den andra staten hemmahörande företag i den förra staten upprätthåller affärsförbindelser genom en fullständigt oberoende representant eller genom en representant (agent), som visserligen är stadigvarande verksam för företagets räkning inom den förra staten men blott förmedlar affärer utan att vara befullmäktigad att avsluta affärer å företagets vägnar.

11. De högsta finansmyndigheterna kunna sluta särskilt avtal för att i de i artikel 5 första stycket andra punkten avsedda fallen på skäligt sätt åstadkomma uppdelning av inkomster av handel, industri och annan rörelse eller fritt yrke samt av förmögenhet nedlagd i sådan verksamhet.

De högsta finansmyndigheterna kunna ock, där beskattningsmyndighet funnit anledning föreligga till omräkning av inkomst eller förmögenhet i förhållandet mellan moderföretag i den ena staten och dotterföretag i den andra staten eller i

Som inntekt av fast eiendom anses etter denne avtale inntekt gjennom åvirkning av skog på egen eller annens grunn, samt inntekt som måtte tilkomme åvirkeren gjennom det åvirkede virkes salg innen riket likesom gjennom slik foredling av virket, som foregår innen riket annetsteds enn på fast driftssted.

8. Til fritt yrke etter artikkel 5 regnes særlig vitenskapelig, kunstnerisk, undervisnings- og oppdragelsesvirksomhet, samt virksomhet som læge, sakfører, arkitekt og ingeniör.

9. Bestemmelsene i artikkel 5 gjelder såvel inntekt som erverves gjennom umiddelbar drift av virksomhet, som inntekt gjennom virksomhets bortleie til en annen, samt gevinst ved avhendelse av virksomheten eller del av den eller av gjenstander, som anvendes i virksomheten.

10. Fast driftssted i den ene av de kontraherende stater skal ikke anses å foreligge bare av den grunn at en i den annen stat hjemmehörende bedrift opprettholder forretningsforbindelser i den förste stat gjennom en fuldstendig uavhengig representant eller gjennom en representant (agent), som visstnok stadig virker for bedriftens regning i den förste stat, men bare formidler forretninger uten å ha fullmakt til å avslutte forretninger på bedriftens vegne.

11. De överste finansmyndigheter kan i de tilfelle som er nevnt i artikkel 5, förste ledds annet punktum, slutte særskilt avtale for på rimelig måte å bevirke en oppdeling av inntekter av handel, industri og annen næringsdrift eller fritt yrke samt av formue som er nedlagt i slik virksomhet.

De överste finansmyndigheter kan også, hvor en ligningsmyndighet har funnet grunn til omregning av inntekt eller formue i forholdet mellom moderselskap i den ene stat og datterselskap i den annen stat eller i andre

andra liknande fall, träffa skäligt avgörande rörande inkomstens eller förmögenhetens beräkning för ifrågavarande båda skattskyldiga.

12. Med »likartade värdepapper» i artikel 5 sista stycket förstås, såvitt gällande lagstiftning i Sverige angår, bevis å andelar i svenska ekonomiska föreningar samt, såvitt gällande lagstiftning i Norge angår, bevis å andelar i norska bolag med delad eller eljest begränsad ansvarighet, härunder ej inbegripna vanliga kommanditbolag.

Därest på grund av ändring av bestämmelserna i någondera statens lagstiftning angående bolag eller andra sammanslutningar för företags drivande fråga uppkommer om innebörden av uttrycket »likartade värdepapper», kunna de båda staternas högsta finansmyndigheter träffa särskild överenskommelse härutinnan.

13. Royalty, som utgår för nyttjande av fast egendom eller för bearbetande av gruva eller annan fyndighet, beskattas i den av staterna, där den fasta egendomen, gruvan eller fyndigheten är belägen.

Annan royalty beskattas enligt bestämmelserna i artikel 3; dock att beskattningen förbehålles den stat varifrån royaltyn utgår, därest den, som uppbär royaltyn, har sådant inflytande över företagets ledning att det skäligen bör anses som om han själv varit omedelbart delaktig i rörelsens bedrivande.

Såsom royalty anses jämväl periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

14. Till undvikande av möjligen uppkommande tvivelsmål rörande innebörden av artikel 6 uttalas att, där luftfart utövas av konsortium med delägare från de båda staterna, skall, om konsortiet icke är juridisk person, inkomsten av verksamheten beskattas allenast hos delägarna samt i vardera staten endast till den del inkomsten belöper på delägare i den staten.

lignende tilfelle, treffe rimelig avgjørelse angående inntektens eller formuens beregning for vedkommende skattepliktige.

12. Med »lignende verdipapirer» i artikkel 5 siste ledd forstås, for så vidt angår lovgivningen i Norge, andelsbevis i norske selskaper med delt eller på annen måte begrenset ansvar, herunder dog ikke vanlige kommanditselskaper, samt for så vidt angår lovgivningen i Sverige, andelsbevis i svenske økonomiske foreninger.

Dersom det på grunn av endring i bestemmelsene i noen av statenes lovgivning om selskaper eller andre sammenslutninger for næringsdrift oppstår spørsmål om forståelsen av uttrykket »liknende verdipapirer», kan de to staters øverste finansmyndigheter treffe særskilt overenskomst angående dette.

13. Royalty som betales for bruken av fast eiendom eller for drift av gruve eller annen forekomst, skattlegges i den av statene der den faste eiendommen, gruva eller forekomsten ligger.

Annen royalty skattlegges etter bestemmelsene i artikkel 3, dog slik at skattleggingen forbeholdes den stat hvorfra royaltyen betales, dersom den som oppbærer royaltyen har slik innflytelse på foretagendets ledelse at det er rimelig å anse det som om han var direkte deltager i virksomheten.

Som royalty anses også periodisk avgift som betales for utnyttelse av patent, mønster eller lignende.

14. For å forebygge mulig tvil om forståelsen av artikkel 6 uttales, at når luftfart blir drevet av konsortium med deltagere fra begge stater, skal, dersom konsortiet ikke er en juridisk person, inntekten av virksomheten skattlegges bare hos deltagerne og slik at hver stat skattlegger bare den del som tilfaller deltager i denne stat.

15. För undvikande av tvivelsmål uttalas, att den skatt å utdelningar, som i Norge uttages av utomlands bosatta aktieägare och för vilken vederbörande aktiebolag är ansvarigt, enligt artikel 7 är att anse såsom skatt vid källan.

16. Studerande, som allenast i studiesyfte uppehålla sig i en av de avtalsslutande staterna, underkastas icke beskattning i denna stat för belopp, som de för sitt underhåll och sina studier mottaga från sina i den andra staten bosatta och där redan skattskyldiga anhöriga.

17. Till undvikande av möjligen uppkommande tvivelsmål uttalas, att bestämmelserna i detta avtal icke inverka på rätten att åtnjuta eventuell, längre gående befrielse som i kraft av folkrättens allmänna regler medgivits eller framdeles må komma att medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare.

I den mån på grund av sådan längre gående befrielse påförande av skatt å inkomst eller förmögenhet icke sker i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

18. För undvikande av tvistemål uttalas likaledes, att, därest en person på grund av flyttning från den ena staten till den andra beskattas i båda staterna för i artikel 3 avsedd inkomst, som förvärvats under en och samma tidrymd, beskattningsrätten enligt detta avtal tillkommer den stat, där han var bosatt, då inkomsten förvärvades.

19. Vardera staten skall vara oförhindrad att i erforderlig mån kräva bevis för att dubbelbeskattning i avtalets mening föreligger.

20. Kupongskatt för utdelning å aktier i svenskt aktiebolag anses utgå på grund av taxering under året efter det då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning.

För undvikande av tvivelsmål uttalas, att avtalet skall beträffande i Sve-

15. For å forebygge tvil uttales, at den skatt som i Norge utlignes på i utlandet bosatte aksjonærer og som vedkommende selskap er ansvarlig for, etter artikkel 7 er å anse som skatt ved kilden.

16. Studerende, som oppholder seg i en av de kontraherende stater bare i studieøyemed, skattlegges ikke i denne stat for beløp, som de til sitt underhold og sine studier mottar fra sine i den annen stat bosatte og der skattepliktige pårørende.

17. For å forebygge mulig tvil uttales, at bestemmelsene i denne avtale ikke innvirker på retten til å nyte eventuell lenger gående skattefrihet, som i kraft av folkerettens alminnelige regler innrømmes eller for fremtiden måtte komme til å bli innrømmet diplomatiske og konsulære tjenestemenn.

I den utstrekning hvori det på grunn av slik lenger gående skattefritagelse ikke utskrives skatt på inntekt eller formue i ansettelseslandet, forbeholdes skattskrivningen hjemlandet.

18. For å forebygge tvil uttales likeledes, at dersom en person som følge av flytning fra den ene stat til den annen blir skattelagt i begge stater for inntekt av den i artikkel 3 nevnte art, som er opptjent i ett og samme tidsrom, tilkommer beskatningsretten etter denne avtale den stat, hvor vedkommende var bosatt da inntekten ble oppebåret.

19. Hver av statene skal ha anledning til i fornødent omfang å kreve bevis for at dobbeltbeskatning i avtalens forstand foreligger.

20. Kupongskatt på utbytte av aksjer i svensk aksjeselskap anses utskrevet på grunnlag av ligning i året etter det år da det ble anledning til å heve utbyttet.

For å forebygge tvil uttales, at avtalen, når det gjelder skatter som er-

rige preliminärt erlagda skatter tillämpas första gången i fråga om skatter, som erläggas under inkomståret 1948.

21. Genom detta avtal sker icke någon ändring i det den 14 juni 1937 ingångna avtalet angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster.

Som skedde i Oslo, i två exemplar, den 21 juni 1947.

legges forskuddsvis i Sverige, skal anvendes første gang på de skatter som erlegges i inntektsåret 1948.

21. Gjennom denne avtale skjer det ikke noen endring i den avtale som ble ingått 14. juni 1937 om fordeling i beskatningshenseende av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inntekter.

Som skjedde i Oslo, i 2 eksemplarer, den 21. juni 1947.

# Överenskommelse rörande tillämpningen av avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning. Stockholm den 30 juni och Oslo den 5 juli 1948.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 698.)

## Överenskommelse

**rörande tillämpningen av avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning.**

Med stöd av Artikel 10, andra stycket, i avtalet den 21 juni 1947 mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet, har träffats följande särskilda överenskommelse rörande krigsskadeavgift jämlikt § 2, B, i den norska kungörelsen om krigsskadeavgift av den 6 juni 1947:

*Artikel 1.*

Denna överenskommelse skall tillämpas vid beräkning av krigsskadeavgift för aktieägare, som jämlikt Artikel 3 i avtalet den 21 juni 1947 anses bosatta i Sverige. Överenskommelsen skall dock icke tillämpas beträffande skattskyldig fysisk person, vilken icke är svensk eller norsk medborgare.

## Overenskomst

**om anvendelsen av avtalen mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Sverige til unngåelse av dobbeltbeskatning.**

Med hjemmel i artikkel 10, annet ledd, i avtalen av 21. juni 1947 mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Sverige for å forebygge dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter av inntekt og formue, er det truffet følgende særskilte overenskomst angående krigsskadeavgift etter § 2, B, i norsk kunngjøring om krigsskadeavgift av 6. juni 1947:

*Artikkel 1.*

Denne overenskomst gjelder ved beregning av krigsskadeavgift for aksjonærer som etter artikkel 3 i avtalen av 21. juni 1947 ansees for å høre hjemme i Sverige. Den gjelder dog ikke for personlig skattepliktig som ikke er norsk eller svensk statsborger.

*Artikel 2.*

Aktieägare, som omförmälas i Artikel 1 här ovan, skola icke utgöra krigsskadeavgift på grundval av aktiernas uppskattade försäljningsvärde. Sådana aktieägare skola däremot i överensstämmelse med de regler och under de förutsättningar, som äro föreskrivna i kungörelsens § 2, B, utgöra krigsskadeavgift med 25 % av den för vederbörligt budgetår påförda ordinarie inkomstskatten till norska staten.

Stockholm och Oslo den 30 juni resp. den 5 juli 1948.

**Protokoll.**

Vid undertecknandet av föreliggande överenskommelse rörande tillämpningen av avtalet den 21 juni 1947 mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet, hava undertecknade avgivit följande likalydande förklaringar, som utgöra en integrerande del av överenskommelsen:

1. I enlighet med innehållet i överenskommelsen skall krigsskadeavgift endast utgöras med 25 % av den i Norge för budgetåret 1946—47, respektive 1947—48, påförda ordinarie inkomstskatten för utdelningen.

2. Har för aktier i aktiebolag, hemmahörande i Norge, erlagts krigsskadeavgift med högre belopp än det, som skall utgöras enligt den här ovan angivna beräkningsgrunden, och tillhöra aktierna svenska eller norska medborgare, som äro bosatta i Sverige, eller i Sverige hemmahörande juridiska personer skall det för mycket erlagda återbetalas till aktiebolaget.

Stockholm och Oslo den 30 juni resp. den 5 juli 1948.

*Artikkel 2.*

Aksjonærer som nevnt i artikkel 1 ovenfor, skal ikke svare krigsskadeavgift på grunnlag av aksjenes antatte salgsverdi. Disse aksjonærer skal derimot i samsvar med de regler og på de vilkår som er fastsatt i kunngjøringens § 2 B svare krigsskadeavgift med 25 % av den for vedkommende budsjettår utlignede ordinære inntektsskatt til staten.

Stockholm og Oslo, den 30 juni resp. den 5 juli 1948.

**Protokoll.**

Ved undertegningen av nærværende tilleggsavtale til den under 21. juni 1947 inngåtte avtale mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Sverige for å forebygge dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter av formue og inntekt, har undertegnede avgitt følgende likelydende erklæringer, som utgjør en integrerende del av avtalen:

1. I samsvar med innholdet av tilleggsavtalen skal krigsskadeavgift bare svares med 25 % av den i Norge for budsjettåret 1946—47, respektive 1947—48, utlignede ordinære inntektsskatt på utbyttet.

2. Når det for aksjer i selskap, hjemmehørende i Norge, er betalt krigsskadeavgift med høyere beløp enn det som skal svares etter den ovenfor angitte beregningsmåte, og aksjene tillhører svenske eller norske statsborgere som er bosatt i Sverige eller juridiske personer som er hjemmehørende der, skal selskapet ha tilbakebetalt det for meget erlagte.

Stockholm og Oslo, den 30 juni resp. den 5 juli 1948.

# Avtal med Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet. Stockholm den 16 oktober 1948.

Ratificerat av Sverige den 25 februari 1949.
Ratifikationerna utväxlade i Stockholm den 25 mars 1949.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 699)

## Avtal

**mellan Konungariket Sverige och Schweiziska Edsförbundet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.**

Konungariket Sverige och Schweiziska Edsförbundet hava, föranledda av önskan att, såvitt möjligt, undvika dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet, överenskommit att avsluta ett avtal.

För detta ändamål hava till befullmäktigade ombud utsett:

— — — — — — — — — — — —

De befullmäktigade ombuden hava, efter det de delgivit varandra sina fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Art. 1.*

1. Detta avtal har till syfte att skydda fysiska personer, som hava sitt hemvist eller äga medborgarskap i en av de båda staterna, ävensom svenska och schweiziska juridiska personer mot dubbelbeskattning, som kan uppkomma genom samtidig tillämpning av svenska och schweiziska författningar rörande:

## Abkommen

**zwischen dem Königreich Schweden und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.**

Das Königreich Schweden und die Schweizerische Eidgenossenschaft sind, vom Wunsche geleitet, die Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nach Möglichkeit zu vermeiden, übereingekommen, ein Abkommen abzuschliessen.

Zu diesem Zwecke haben zu Bevollmächtigten ernannt:

— — — — — — — — — — — —

Die Bevollmächtigten haben, nachdem sie sich ihre Vollmachten mitgeteilt und diese in guter und gehöriger Form befunden haben, folgendes vereinbart:

*Art. 1.*

1. Dieses Abkommen soll den natürlichen Personen, die in einem der beiden Staaten Wohnsitz haben oder ihm angehören, sowie den schwedischen und den schweizerischen juristischen Personen Schutz vor der Doppelbesteuerung gewähren, die sich ergeben könnte aus der gleichzeitigen Anwendung der schwedischen und der schweizerischen Gesetze über:

a) direkta skatter å inkomst och förmögenhet, med vilka beteckningar i detta avtal avses även skatter å kapital- och fastighetsvinster (Kapital- und Liegenschaftsgewinne) samt skatter å värdestegring och förmögenhetsökning; samt

b) de genom avdrag vid källan uttagna skatterna å avkastning av kapital.

2. Avtalet avser sådana skatter, som uttagas för en av de båda staterna eller för kantoner, distrikt (Bezirke), kretsar (Kreise), kommuner (av högre eller lägre ordning) eller kommunförbund (Gemeindeverbände). Särskilt avses de skatter, som upptagas i bilaga I (svensk lagstiftning) och bilaga II (schweizisk lagstiftning), ävensom de skatter av samma eller liknande slag, som framdeles komma att uttagas vid sidan av eller i stället för nämnda skatter. Inbegripna äro skatter, som uttagas i form av tilläggsskatter (Zuschläge).

*Art. 2.*

1. I den mån icke annat föreskrives i detta avtal, beskattas inkomst och förmögenhet allenast i den stat, i vilken den person, som inkomsten eller förmögenheten tillkommer, har sitt hemvist.

2. Hemvist enligt detta avtal har en fysisk person å ort, där han har en stadigvarande bostad. Har han sådan bostad å flera orter, gäller den ort som hemvist, med vilken han har de starkaste personliga förbindelserna (centrum för levnadsintressena, verkligt hem). Kan enighet ej vinnas beträffande centrum för levnadsintressena, bestämmes hemvistet på samma sätt som enligt punkt 3.

3. Finnes icke i någon av de båda staterna en stadigvarande bostad, så anses som en fysisk persons hemvist den ort, där han stadigvarande vistas. Stadigvarande vistelse enligt denna bestämmelse har en person å den ort, där han uppehåller sig under sådana omständig-

a. die direkten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; hierunter sind in diesem Abkommen auch die Steuern von Kapital- und Liegenschaftsgewinnen sowie von Wert- und Vermögenszuwachs verstanden;

b. die durch Abzug an der Quelle erhobenen Steuern vom Ertrag beweglichen Kapitalvermögens.

2. Das Abkommen bezieht sich auf die für Rechnung eines der beiden Staaten, der Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden (höherer und niederer Ordnung) oder der Gemeindeverbände erhobenen, insbesondere aber auf die in den Anlagen I (schwedische Gesetzgebung) und II (schweizerische Gesetzgebung) angeführten Steuern sowie auf künftige Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die neben diese oder an deren Stelle treten. Inbegriffen sind Steuern, die in Form von Zuschlägen erhoben werden.

*Art. 2.*

1. Soweit dieses Abkommen nichts anderes anordnet, werden Einkommen und Vermögen nur in dem Staate besteuert, in dem die Person, der das Einkommen zufliesst oder das Vermögen zusteht, ihren Wohnsitz hat.

2. Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens hat eine natürliche Person da, wo sie eine ständige Wohngelegenheit hat. Unter mehreren derartigen Orten gilt derjenige als Wohnsitz, zu dem die stärksten persönlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen; wirkliches Heim). Ist eine Einigung über den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht zu erzielen, so bestimmt sich der Wohnsitz nach Abs. 3.

3. Besteht in keinem der beiden Staaten eine ständige Wohngelegenheit, so gilt als Wohnsitz einer natürlichen Person der Ort ihres dauernden Aufenthaltes. Einen dauernden Aufenthalt im Sinne dieser Bestimmung hat jemand da, wo er sich unter Umständen aufhält, die

heter, att man därav kan sluta till hans avsikt att vistas där icke blott tillfälligtvis. Föreligger icke heller stadigvarande vistelse, antages personen hava hemvist i den stat, i vilken han äger medborgarskap. Är han medborgare i båda staterna eller är han icke medborgare i någon av dessa, skola de högsta förvaltningsmyndigheterna träffa överenskommelser från fall till fall.

4. Juridiska personer hava enligt detta avtal sitt hemvist å den ort, där de hava sitt säte, såframt de utgöras av sammanslutningar med medlemmar (Körperschaften) eller av anstalter, och å den ort, där ledningen utövas, såframt de äro stiftelser. Personsammanslutningar (Personenvereinigungen), som utan att vara rättssubjekt själva äro föremål för beskattning, äro beträffande frågan om hemvistet att likställa med sådana juridiska personer som äro sammanslutningar med medlemmar. Föreskrifterna i de båda staternas författningar om beskattningsort för oskifta dödsbon beröras icke av vad nu stadgats.

auf die Absicht schliessen lassen, dort nicht nur vorübergehend zu verweilen. Fehlt auch ein dauernder Aufenthalt, so wird der Wohnsitz in dem Staat angenommen, dessen Staatsangehörigkeit die natürliche Person besitzt. Gehört diese beiden oder keinem der beiden Staaten an, so werden sich die obersten Verwaltungsbehörden von Fall zu Fall verständigen.

4. Juristische Personen haben Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens an ihrem Sitz, wenn sie zu den Körperschaften oder Anstalten gehören, und am Orte ihrer Leitung, wenn sie Stiftungen sind. Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, die als solche der Besteuerung unterstehen, sind in Bezug auf den Wohnsitz den Körperschaften gleichgestellt. Die Vorschriften der Gesetze der beiden Staaten über den Besteuerungsort ruhender Erbschaften bleiben unberührt.

*Art. 3.*

1. Fast egendom (vari inbegripas tillbehör ävensom levande och döda inventarier i lantbruk eller skogsbruk) samt inkomst därav beskattas allenast i den av de båda staterna, i vilken egendomen befinner sig.

2. Rättigheter, å vilka privaträttsliga föreskrifter angående fastigheter äga tillämpning, skola anses likställda med fast egendom. Detsamma gäller nyttjanderätter till fast egendom, vari inbegripes rätten till fasta eller varierande ersättningar (royalties) för nyttjande av gruvor och andra mineralfyndigheter, men icke fordringar av något slag med säkerhet i fast egendom.

3. Vad som skall betraktas som fast egendom och vad som är att anse som till-

*Art. 3.*

1. Unbewegliches Vermögen (einschliesslich der Zugehör sowie des einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden lebenden und toten Inventars) und Einkünfte daraus werden nur in demjenigen der beiden Staaten besteuert, in dem sich dieses Vermögen befindet.

2. Berechtigungen, auf welche die privatrechtlichen Vorschriften über Grundstücke Anwendung finden, sowie Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen, mit Einschluss des Rechtes auf feste oder veränderliche Vergütungen (Royalties) für die Nutzung von Gruben und andern Mineralvorkommen, aber mit Ausnahme der grundpfändlich gesicherten Forderungen jeder Art, sind dem unbeweglichen Vermögen gleichzustellen.

3. Was als unbewegliches Vermögen gilt und was als Zugehör anzusehen ist,

behör bedömes enligt författningarna i den stat, i vilken förmögenhetstillgången befinner sig.

*Art. 4.*

1. Rörelse för utövande av handel, industri eller annan näringsverksamhet av vad slag det vara må ävensom inkomst därav, vari inbegripes vinst som erhålles genom avyttring av rörelsen eller en del därav, beskattas endast i den av de båda staterna, inom vars område företaget har ett fast driftställe. Detta gäller även om företaget sträcker sin verksamhet in på den andra statens område utan att där hava ett fast driftställe.

2. Med fast driftställe förstås i detta avtal en stadigvarande affärsanordning för företaget, i vilken detta företags verksamhet helt eller delvis utövas. Som fasta driftställen äro sålunda att anse: företagets säte, ort, där företaget har sin ledning, filialer, tillverkningsplatser och verkstäder, inköps- och försäljningsställen, gruvor och andra mineralfyndigheter, som äro föremål för bearbetning, stadigvarande agenturer ävensom inrättningar för byggnadsföretag, vilkas byggnadstid överskrider tolv månader.

3. Har ett företag fasta driftställen i båda staterna, beskattar vardera staten endast den förmögenhet, som användes för det på dess område befintliga fasta driftställets verksamhet, och allenast den inkomst, som förvärvas genom detta driftställe.

4. Som rörelse enligt punkt 1 behandlas även delägarskap i företag med undantag för delägarskap i form av aktier, andelar i ekonomiska föreningar och bolag med begränsad ansvarighet (Gesellschaften mit beschränkter Haftung), vinstandelsbevis (Genusscheinen), obligationer med rätt till andel i vinst (Obligationen mit Gewinnbeteiligung) och liknande värdepapper.

beurteilt sich nach den Gesetzen des Staates, in dem der Gegenstand liegt.

*Art. 4.*

1. Betriebe von Handel, Industrie und Gewerbe jeder Art sowie Einkünfte daraus, mit Einschluss der bei der Veräusserung des Betriebes oder eines Teils davon erzielten Gewinne, werden nur in demjenigen der beiden Staaten besteuert, in dessen Gebiet das Unternehmen eine Betriebsstätte hat. Dies gilt auch dann, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit auf das Gebiet des andern Staates erstreckt, ohne dort eine Betriebsstätte zu haben.

2. Betriebsstätte im Sinne dieses Abkommens ist eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in der die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Als Betriebsstätten sind demnach anzusehen: der Sitz des Unternehmens, der Ort der Leitung, die Zweigniederlassungen, die Fabrikations- und Werkstätten, die Einkaufs- und Verkaufsstellen, die in Ausbeutung befindlichen Gruben und andern Mineralvorkommen, die ständigen Vertretungen sowie die Einrichtungen für die Ausführung von Bauten, deren Bauzeit zwölf Monate überschreitet.

3. Unterhält ein Unternehmen Betriebsstätten in beiden Staaten, so wird jeder Staat nur das Vermögen besteuern, das der auf seinem Gebiet befindlichen Betriebsstätte dient, und nur die Einkünfte, die durch diese Betriebsstätte erzielt werden.

4. Wie Betriebe im Sinne des Abs. 1 sind auch Beteiligungen an einem gesellschaftlichen Unternehmen zu behandeln, mit Ausnahme der Beteiligungen in Form von Aktien, Anteilen an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genussscheinen, Obligationen mit Gewinnbeteiligung und ähnlichen Wertpapieren.

5. Rörelse för utövande av sjöfart och luftfart ävensom inkomst därav beskattas allenast i den stat, där den ort är belägen varest företagets ledning utövas.

*Art. 5.*

1. Inkomst av fria yrken, utövade av personer, som hava hemvist i en av de båda staterna, beskattas, såframt ej annat stadgas i art. 7, i den andra staten endast i den mån inkomsttagaren där utövar sin personliga verksamhet under användande av en stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande.

2. Lös egendom, som tillhör stadigvarande anordning för utövande av ett fritt yrke, beskattas i hemviststaten.

*Art. 6.*

1. Såframt ej annat stadgas i art. 7 och 8, beskattas inkomst av osjälvständig förvärvsverksamhet allenast i den stat, inom vars område den personliga verksamhet utövas, från vilken inkomsten härrör.

2. Tjänste- och familjepensioner ävensom andra ersättningar eller ekonomiska förmåner, som utgå på grund av förutvarande arbetsanställning, beskattas, såframt ej annat stadgas i art. 8, allenast i mottagarens hemviststat.

*Art. 7.*

1. Tantiem, arvoden för deltagande i sammanträden och liknande ersättningar till ledamöter av styrelsen (Verwaltungsrat) för aktiebolag beskattas allenast i den av de båda staterna, i vilken det företag, som utbetalar desamma, har sitt hemvist.

2. Ersättningar för tjänsteprestationer, som styrelseledamöter i verkligheten uppbära i annan egenskap, beskattas enligt art. 5 eller 6.

5. Betriebe von Unternehmungen der Schiff- und Luftfahrt sowie Einkünfte daraus werden nur in dem Staate besteuert, in dem sich der Ort der Leitung des Unternehmens befindet.

*Art. 5.*

1. Einkünfte aus freien Berufen von Personen, die in einem der beiden Staaten Wohnsitz haben, werden vorbehältlich Art. 7 im andern Staate nur insoweit besteuert, als der Erwerbende dort seine persönliche Tätigkeit unter Benützung einer ihm regelmässig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübt.

2. Das in ständigen Einrichtungen angelegte, der Ausübung eines freien Berufes dienende bewegliche Vermögen unterliegt der Besteuerung im Wohnsitzstaat.

*Art. 6.*

1. Vorbehältlich Art. 7 und 8 werden Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nur in dem Staate besteuert, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird, aus der die Einkünfte herrühren.

2. Auf Grund früherer Dienstleistungen einer unselbständig erwerbenden Person gewährte Ruhegehälter, Witwen-, Waisenpensionen und andere Bezüge oder geldwerte Vorteile werden vorbehältlich Art. 8 nur im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert.

*Art. 7.*

1. Tantiemen, Sitzungsgelder und ähnliche Vergütungen an Mitglieder des Verwaltungsrates von Aktiengesellschaften werden nur in demjenigen der beiden Staaten besteuert, in dem das Unternehmen, das sie ausrichtet, seinen Wohnsitz hat.

2. Vergütungen für Dienstleistungen, welche Mitglieder des Verwaltungsrates tatsächlich in anderer Eigenschaft beziehen, werden nach Art. 5 oder 6 besteuert.

*Art. 8.*

1. Avlöningar, tjänste- och familjepensioner och andra ersättningar eller ekonomiska förmåner, som på grund av förhandenvarande eller tidigare tjänste- eller arbetsprestationer utbetalas från en av de båda staterna eller från en offentligrättslig juridisk person inom staten, beskattas endast i den stat, från vilken inkomsten härrör.

2. Om en juridisk person är offentligrättslig avgöres enligt författningarna i den stat, inom vilken densamma konstituerats.

*Art. 9.*

1. Vardera statens befogenhet att beskatta inkomst av kapital genom avdrag vid källan inskränkes icke, såframt annat ej stadgas i punkt 2, därigenom att sådana inkomster äro föremål för direkt beskattning endast i den i art. 2 punkt 1 angivna staten.

2. Skatt å inkomst av kapital, som en av de båda staterna uppbär genom avdrag vid källan, kan beträffande det skattebelopp, som överstiger 5 procent av kapitalinkomsten, inom två år återfordras av den inom den andra staten hemmahörande inkomsttagaren på grundval av ett offentligt intyg, utvisande inkomsttagarens hemvist samt att inkomsten i fråga är underkastad direkt beskattning i hemviststaten; det nu sagda gäller dock endast under förutsättning att hemviststaten ävenledes underkastar inkomst av samma slag beskattning vid källan.

*Art. 10.*

1. Visar skattskyldig, att av beskattningsmyndigheterna i de båda staterna vidtagna åtgärder för honom medföra en beskattning, som strider mot detta avtals principer, må han häremot göra erinringar hos hemviststaten. Anses erin-

*Art. 8.*

1. Die von einem der beiden Staaten oder von einer ihm angehörigen juristischen Person des öffentlichen Rechts auf Grund einer gegenwärtigen oder frühern Dienst- oder Arbeitsleistung ausgerichteten Besoldungen, Löhne, Ruhegehälter, Witwen-, Waisenpensionen und anderen Bezüge oder geldwerten Vorteile werden nur in dem Staate besteuert, aus dem die Einkünfte stammen.

2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

*Art. 9.*

1. Die Befugnis jedes der beiden Staaten, Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen im Abzugswege an der Quelle zu besteuern, wird, vorbehältlich Abs. 2, nicht beschränkt dadurch, dass solche Einkünfte der direkten Besteuerung nur in dem in Art 2, Abs. 1 bezeichneten Staate unterliegen.

2. Die Steuer auf Erträgnissen beweglichen Kapitalvermögens, die einer der beiden Staaten im Abzugswege an der Quelle erhebt, kann für den 5 Prozent des Kapitalertrages übersteigenden Betrag von dem im andern Staate wohnhaften Einkommensempfänger innert zwei Jahren auf Grund einer amtlichen Bescheinigung über den Wohnsitz und die Heranziehung zu den direkten Steuern im Wohnsitzstaat zurückgefordert werden, wenn der Wohnsitzstaat Erträgnisse gleicher Art ebenfalls der Besteuerung an der Quelle unterwirft.

*Art. 10.*

1. Legt ein Steuerpflichtiger dar, dass die Massnahmen der Steuerbehörden in den beiden Staaten für ihn die Wirkung einer Besteuerung haben, die den Grundsätzen dieses Abkommens widerspricht, so kann er dagegen bei

ringarna grundade, bör högsta förvaltningsmyndigheten i denna stat, såframt densamma icke vill avstå från sitt eget skatteanspråk, försöka åstadkomma en överenskommelse med den andra statens högsta förvaltningsmyndighet för att på skäligt vis undvika dubbelbeskattning.

2. Till undvikande av dubbelbeskattning beträffande i art. 1 omförmälda skatter i sådana fall, som icke regleras i detta avtal, så ock i fall, då svårighet eller tvivelsmål uppkommer vid avtalets tolkning eller tillämpning, kunna de högsta förvaltningsmyndigheterna i de båda staterna träffa överenskommelser.

*Art. 11.*

Med högsta förvaltningsmyndighet förstås i detta avtal för Sveriges del Kungl. Finansdepartementet och för Schweiz' del Edsförbundets Finans- och tulldepartement (skatteförvaltningen).

*Art. 12.*

Detta avtal tillämpas första gången:

a) på de genom avdrag vid källan uttagna skatterna å sådan inkomst av kapital, som under kalenderåret 1949 blir tillgänglig för lyftning och som icke redan tidigare förskottsvis utbetalats;

b) på övriga svenska skatter, som utgå på grund av 1949 års taxering; samt

c) på övriga schweiziska skatter, som uppbäras för tiden efter den 31 december 1948.

*Art. 13.*

Vid uppsägning inom föreskriven tid enligt art. 14 tillämpas avtalet sista gången:

seinem Wohnsitzstaat Einspruch erheben. Wird der Einspruch für begründet erachtet, so soll die oberste Verwaltungsbehörde dieses Staates, wenn sie auf ihren eigenen Steueranspruch nicht verzichten will, mit der obersten Verwaltungsbehörde des andern Staates eine Verständigung versuchen, um in billiger Weise eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

2. Zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiete der in Art. 1 erwähnten Steuern in Fällen, die in diesem Abkommen nicht geregelt sind, sowie auch in Fällen von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens, können sich die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten verständigen.

*Art. 11.*

Als oberste Verwaltungsbehörde im Sinne dieses Abkommens gilt schwedischerseits das Königliche Finanzministerium (Kungl. Finansdepartementet), schweizerischerseits das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement (Steuerverwaltung).

*Art. 12.*

Dieses Abkommen findet erstmalig Anwendung:

a. auf die im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern von solchen Kapitalerträgen, die im Kalenderjahr 1949 fällig werden und nicht schon vorher ausbezahlt worden sind;

b. auf die sonstigen schwedischen Steuern, die Gegenstand der Veranlagung des Jahres 1949 bilden;

c. auf die sonstigen schweizerischen Steuern, die für die Zeit nach dem 31. Dezember 1948 erhoben werden.

*Art. 13.*

Bei fristgerechter Kündigung im Sinne von Art. 14 wird das Abkommen letztmalig angewendet:

a) på de genom avdrag vid källan uttagna skatterna å sådan inkomst av kapital, som blir tillgänglig för lyftning under det kalenderår, vars utgång uppsägningen avsett;

b) på övriga svenska skatter, som utgå på grund av taxeringen det år, vars utgång uppsägningen avsett; samt

c) på övriga schweiziska skatter, som uppbäras för tiden före utgången av det kalenderår, vars utgång uppsägningen avsett.

a. auf die im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern von Kapitalerträgen, die während des Kalenderjahres fällig werden, auf dessen Ende die Kündigung erfolgt ist;

b. auf die sonstigen schwedischen Steuern, die Gegenstand der Veranlagung des Jahres bilden, auf dessen Ende die Kündigung erfolgt ist;

c. auf die sonstigen schweizerischen Steuern, die für die Zeit vor Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Ende die Kündigung erfolgt ist, erhoben werden.

*Art. 14.*

1. Detta avtal, som är avfattat i originalexemplar på svenska och tyska språken, skall ratificeras, för Sveriges del av Hans Maj:t Konungen av Sverige med riksdagens samtycke och för Schweiz' del av Förbundsrådet med godkännande av förbundsförsamlingen. Ratifikationshandlingarna skola snarast möjligt utväxlas i Bern.

2. Båda avtalstexterna äro autentiska.

3. Avtalet träder i kraft med utväxling av ratifikationshandlingarna retroaktivt från och med den 1 januari 1949 och förbliver gällande, så länge detsamma icke uppsäges av någondera staten minst sex månader före utgången av ett kalenderår; vid en sådan uppsägning upphör dess giltighet med kalenderårets utgång.

*Art. 14.*

1. Dieses Abkommen, das in schwedischer und in deutscher Urschrift gefertigt ist, soll ratifiziert werden, und zwar schwedischerseits durch Seine Majestät den König von Schweden mit Zustimmung des Reichstags, schweizerischerseits durch den Bundesrat nach Genehmigung durch die Bundesversammlung. Die Ratifikationsurkunden sollen baldmöglichst in Bern ausgetauscht werden.

2. Beide Texte des Abkommens sind authentisch.

3. Das Abkommen tritt mit dem Tage des Austausches der Ratifikationsurkunden rückwirkend auf den 1. Januar 1949 in Kraft und bleibt solange verbindlich, als es nicht von einem der beiden Staaten mindestens sechs Monate vor Ablauf eines Kalenderjahres gekündigt worden ist; im Falle einer solchen Kündigung erlischt es mit Ablauf des Kalenderjahres.

---

Till bekräftelse härå hava de båda staternas befullmäktigade ombud undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Stockholm den 16 oktober 1948.

Zu Urkund dessen haben die Bevollmächtigten beider Staaten dieses Abkommen unterzeichnet und mit ihren Siegeln versehen.

Stockholm, den 16. Oktober 1948.

## Bilaga I.

(Svensk skattelagstiftning)

Avtalet hänför sig särskilt till följande svenska skatter:

a) statlig inkomstskatt och kupongskatt;

b) statlig förmögenhetsskatt;

c) fastighetsskatt och kommunal inkomstskatt;

d) ersättningsskatt;

e) skogsvårdsavgift.

## Anlage I

(Schwedische Steuergesetzgebung)

Das Abkommen bezieht sich namentlich auf die folgenden schwedischen Steuern:

a. die staatliche Einkommenssteuer (statlig inkomstskatt) und die Couponsteuer (kupongskatt);

b. die staatliche Vermögenssteuer (statlig förmögenhetsskatt);

c. die allgemeine Gemeindesteuer (fastighetsskatt och kommunal inkomstskatt);

d. die Ersatzsteuer (ersättningsskatt);

e. die Waldpflegeabgabe (skogsvårdsavgift).

## Bilaga II.

(Schweizisk skattelagstiftning)

Avtalet hänför sig särskilt till följande schweiziska skatter:

1. Förbundsskatter:

a) värnskatt (Wehrsteuer);

b) särskild värnskatt å större arbetsinkomst och rörelsevinst (zusätzliche Wehrsteuer von höheren Erwerbseinkommen und Geschäftserträgen);

c) kupongskatt (Couponabgabe);

d) förskottsvis uppburen skatt (Verrechnungssteuer); samt

e) avdragsskatt å utbetalningar på grund av livförsäkringar (Abzugssteuer auf Leistungen aus Lebensversicherungen).

2. Direkta skatter till kantoner, distrikt (Bezirke), kretsar (Kreise) och kommuner:

a) å inkomst (inkomst i dess helhet, arbetsinkomst, förmögenhetsavkastning, rörelsevinst o. s. v.);

b) å förmögenhet (förmögenhet i dess helhet, lös och fast egendom, i rörelse nedlagd förmögenhet o. s. v.) samt kapital.

## Anlage II

(Schweizerische Steuergesetzgebung)

Das Abkommen bezieht sich namentlich auf die folgenden schweizerischen Steuern:

1. Steuern des Bundes:

a. Wehrsteuer;

b. zusätzliche Wehrsteuer von höheren Erwerbseinkommen und Geschäftserträgen;

c. Couponabgabe;

d. Verrechnungssteuer;

e. Abzugssteuer auf Leistungen aus Lebensversicherungen.

2. Direkte Steuern der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden:

a. vom Einkommen (Gesamteinkommen, Erwerbseinkommen, Vermögensertrag, Geschäftsertrag usw.);

b. vom Vermögen (Gesamtvermögen, bewegliches und unbewegliches Vermögen, Geschäftsvermögen usw.) und Kapital.

## Slutprotokoll.

Vid undertecknande av det denna dag mellan Konungariket Sverige och Schweiziska Edsförbundet slutna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet hava undertecknade befullmäktigade ombud avgivit följande likalydande förklaringar, som utgöra en integrerande del av avtalet.

*Till Art. 1.*

1. Den i bilagorna I och II intagna uppräkningen av de skatter, å vilka avtalet tillämpas, är icke uttömmande. För fortlöpande rättelse av dessa bilagor skola de högsta förvaltningsmyndigheterna i de båda staterna vid slutet av varje år meddela varandra i skattelagstiftningen inträdda ändringar.

2. Uppkommande tvivelsmål rörande frågan, på vilka skatter avtalet skall tillämpas, skola avgöras i samförstånd mellan de båda staternas högsta förvaltningsmyndigheter.

3. Särskilt gäller, att avtalet icke tillämpas å:

a) de svenska särskilda skatterna å vinst å lotterier och vadhållning;

b) de svenska bevillningsavgifterna för särskilda förmåner och rättigheter; samt

c) den vid källan uppburna schweiziska skatten å lotterivinster.

4. Föreskrifterna i författningarna i en av de båda staterna om beskattning av oskifta dödsbon tillämpas icke i den mån den som erhåller inkomst, som härflyter av dödsboet, eller förmögenhet, som tillhör detsamma, enligt bestämmelserna i detta avtal kan beskattas i

## Schlussprotokoll.

Bei der Unterzeichnung des heute zwischen dem Königreich Schweden und der Schweizerichen Eidgenossenschaft abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen haben die unterzeichneten Bevollmächtigten folgende übereinstimmende Erklärungen abgegeben, die einen integrierenden Bestandteil des Abkommens bilden.

*Zu Art. 1.*

1. Die in den Anlagen I und II enthaltene Aufzählung der Steuern, auf die das Abkommen Anwendung findet, ist nicht abschliessend. Zur fortlaufenden Bereinigung dieser Anlagen werden sich die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten auf Ende jedes Jahres die in der Steuergesetzgebung eingetretenen Aenderungen mitteilen.

2. Allfällige Zweifel über die Frage, auf welche Steuern das Abkommen Anwendung zu finden habe, sind im Einvernehmen zwischen den obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten zu klären.

3. Das Abkommen bezieht sich insbesondere nicht auf:

a. die schwedischen Sondersteuern auf Gewinnen von Lotterien und Wetten (särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhållning);

b. die schwedischen Abgaben über besondere Vorteile und Gerechtigkeiten (bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter);

c. die an der Quelle erhobene eidgenössische Steuer von Lotteriegewinnen.

4. Die Vorschriften der Gesetze eines der beiden Staaten über die Besteuerung ruhender Erbschaften finden insoweit keine Anwendung, als für das Einkommen, das aus der Erbschaft herrührt, oder das Vermögen, das zu ihr gehört, der Erwerber nach den Bestimmungen dieses

den andra staten för inkomsten eller förmögenheten.

*Till Art. 2.*

1. Inkomst genom avyttring eller upplåtelse av licenser för utnyttjande av immateriell äganderätt såsom författarrätt, konstnärlig äganderätt eller rätt till patent, varumärken, mönster och modeller eller fabrikationsförfarande, recept o. d. beskattas enligt Art. 2 punkt 1. Detsamma gäller för den av sådana rättigheter bestående förmögenheten.

2. För skattskyldiga, som flyttat sitt hemvist från den ena staten till den andra, upphör skattskyldigheten i den förstnämnda staten, såvitt skattskyldigheten sammanhänger med hemvistet, med utgången av den dag under vilken flyttningen slutförts.

3. Studerande, lärlingar och praktikanter, som uppehålla sig i en av de båda staterna allenast i studie- eller utbildningssyfte, beskattas icke i denna stat för belopp, som de mottaga såsom underhålls-, studie- eller utbildningsbidrag från anhöriga, stipendiefonder eller liknande inrättningar med hemvist i den andra staten.

*Till Art. 2—8.*

1. Detta avtal inskränker icke befogenheten för vardera staten att beträffande de delar av förmögenheten eller inkomsten, som i beskattningshänseende äro uteslutande förbehållna den staten, beräkna de direkta skatterna å inkomst och förmögenhet efter de skattesatser, som skulle hava gällt vid beskattning av den skattskyldiges hela förmögenhet eller inkomst.

2. Inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal är föremål för direkt beskattning i en av de båda staterna, får icke därjämte beskattas genom avdrag vid källan i den andra staten, såvitt icke annat gäller enligt Art. 9.

Abkommens im andern Staat besteuert werden kann.

*Zu Art. 2.*

1. Einkünfte aus Veräusserung oder Verleihung von Lizenzen zur Verwertung von Urheber-, Patent-, Marken-, Muster- und Modellrechten oder von Fabrikationsverfahren, Rezepten u. dgl. werden nach Art. 2, Abs. 1 besteuert. Dasselbe gilt für das aus solchen Rechten bestehende Vermögen.

2. Bei Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz endgültig von einem in den andern Staat verlegt haben, endet die Steuerpflicht, soweit sie an den Wohnsitz anknüpft, im ersten Staate mit dem Ablauf des Tages, an dem die Wohnsitzverlegung vollzogen ist.

3. Studierende, Lehrlinge und Praktikanten, die sich in einem der beiden Staaten nur zu Studien- oder Ausbildungszwecken aufhalten, werden von diesem Staate wegen der Bezüge, die sie von Angehörigen, Stipendienfonds oder ähnlichen Einrichtungen mit Wohnsitz im andern Staate in Form von Unterhalts-, Studien- oder Ausbildungsgeldern empfangen, keiner Besteuerung unterworfen.

*Zu Art. 2—8.*

1. Dieses Abkommen beschränkt nicht die Befugnis der beiden Staaten, die direkten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen auf den ihnen zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesenen Teilen eines Vermögens oder Einkommens zu den dem Gesamtvermögen oder Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen entsprechenden Sätzen zu berechnen.

2. Einkünfte, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens der direkten Besteuerung in einem der beiden Staaten unterliegen, dürfen im andern Staate auch nicht durch Abzug an der Quelle besteuert werden. Vorbehalten bleibt Art. 9.

3. Detta avtal inverkar icke på rätten att åtnjuta eventuella, längre gående befrielser, som enligt folkrättens allmänna regler medgivas diplomatiska och konsulära befattningshavare. I den mån på grund av sådana längre gående befrielser påförande av direkta skatter icke sker i anställningsstaten, förbehålles beskattningen hemlandet.

*Till Art. 3.*

1. Bestämmelserna i Art. 3 gälla såväl inkomster, som förvärvas genom den fasta egendomens omedelbara förvaltande och nyttjande, som ock inkomster genom uthyrning, utarrendering eller varje annat slags nyttjande av egendomen — vari inbegripas fasta och varierande ersättningar (royalties) för nyttjande av gruvor och andra mineralfyndigheter — ävensom inkomster, som förvärvas genom avyttring av fast egendom, i förekommande fall med inräknande av tillbehör samt sådana till lantbruk och skogsbruk hörande levande och döda inventarier, som avyttras i samband med egendomen.

2. Fordringar av alla slag med säkerhet i fast egendom samt inkomster av sådana fordringar beskattas i den stat, i vilken den person, som de tillkomma, har sitt hemvist.

*Till Art. 4.*

1. I begreppet fast driftställe enligt Art. 4 ingår icke upprätthållandet av affärsförbindelser blott genom en fullständigt oberoende, självständigt uppträdande och i eget namn verksam representant. Detsamma gäller beträffande hållandet av representant (agent), som visserligen är stadigvarande verksam inom den ena statens område för ett företag inom den andra staten men som blott förmedlar affärer utan att vara befullmäktigad att avsluta affärer i det

3. Dieses Abkommen berührt nicht das Recht auf den Genuss etwaiger weitergehender Befreiungen, die nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts den diplomatischen und konsularischen Beamten zukommen. Soweit auf Grund solcher weitergehender Befreiungen eine Heranziehung zu direkten Steuern im Empfangsstaate nicht erfolgt, bleibt die Besteuerung dem Absendestaat vorbehalten.

*Zu Art. 3.*

1. Die Bestimmungen von Art. 3 gelten sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung, als auch für die durch Vermietung, Verpachtung oder jede andere Art der Nutzung des unbeweglichen Gutes erzielten Einkünfte, einschliesslich feste und veränderliche Vergütungen (Royalties) für die Nutzung von Gruben und andern Mineralvorkommen, sowie für Einkünfte, die bei der Veräusserung von unbeweglichem Vermögen, gegebenenfalls mit Einschluss der mitveräusserten Zugehör oder des mitveräusserten, einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden lebenden und toten Inventars erzielt werden.

2. Grundpfändlich gesicherte Forderungen jeder Art sowie Einkünfte aus solchen Forderungen werden in dem Staate besteuert, in dem die Person, der sie zustehen, ihren Wohnsitz hat.

*Zu Art. 4.*

1. Unter den Begriff der Betriebsstätte im Sinne von Art. 4 fällt nicht das Unterhalten von Geschäftsbeziehungen lediglich durch einen völlig unabhängigen, selbständig auftretenden und in eigenem Namen handelnden Vertreter. Das Gleiche gilt für das Unterhalten eines Vertreters (Agenten), der zwar ständig für ein Unternehmen des einen Staates in dem Gebiete des andern Staates tätig ist, aber lediglich Geschäfte vermittelt, ohne zum Abschluss von

representerade företagets namn och för dess räkning.

2. Det förhållandet, att en representant (agent), som omförmäles i punkt 1 andra meningen, håller ett lager av det representerade företagets varor, grundar för det representerade företaget intet fast driftställe i den andra staten, såframt icke mottagna beställningar i regel expedieras från detta lager.

3. Lagrande av varor, tillhöriga ett företag i den ena staten, hos ett företag i den andra staten i och för bearbetning och för senare försändande grundar icke, lika litet som själva bearbetningen och försändandet genom den som verkställt bearbetningen, något fast driftställe för det företag, som givit uppdraget.

4. Innehav av aktier, andelar i ekonomiska föreningar och i bolag med begränsad ansvarighet (Gesellschaften mit beschränkter Haftung) ävensom delägarskap i ett företag genom innehav av värdepapper medför icke att innehavaren anses hava fast driftställe, icke ens om med innehavet är förbundet inflytande på företagets ledning (t. ex. förhållandet mellan moder- och dotterbolag).

5. Finnas fasta driftställen i båda staterna, skall i regel vid uppdelning av förmögenhet och inkomst 10 % därav först tilldelas den stat, där företaget har sitt säte, dock endast under förutsättning att en väsentlig del av ledningen är därmed förbunden. Föreligga särskilda förhållanden, kan nämnda andel höjas i skälig mån, dock högst till 20 %.

6. Inkomst av försäkringsföretag, som hava fasta driftställen i båda staterna, skall efter avdrag av den andel av 10 %, som tillkommer den stat där företaget har sitt säte, uppdelas antingen efter förhållandet mellan det fasta driftställets bruttopremieintäkter och summan av företagets bruttopremieintäkter eller med användning beträffande det fasta drift-

Geschäften im Namen und für Rechnung des Vertretenen bevollmächtigt zu sein.

2. Die Tatsache, dass ein Vertreter (Agent) im Sinne von Abs. 1, Satz 2 ein Lager von Waren des vertretenen Unternehmens unterhält, begründet für das vertretene Unternehmen keine Betriebsstätte im zweiten Staate, es sei denn, dass empfangene Bestellungen in der Regel aus diesem Lager ausgeführt werden.

3. Die Lagerung von Waren eines Unternehmens des einen Staates bei einem solchen des andern Staates zum Zwecke der Verarbeitung und nachherigen Versendung sowie die Verarbeitung selbst und die Versendung durch den Verarbeiter begründen keine Betriebsstätte des auftraggebenden Unternehmens.

4. Der Besitz von Aktien, Anteilen an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie die Beteiligung in der Form von Wertpapieren begründet für den Besitzer eine Betriebsstätte auch dann nicht, wenn mit dem Besitz ein Einfluss auf die Leitung des Unternehmens verbunden ist (z. B. Verhältnis von Mutter- zu Tochtergesellschaft).

5. Sind Betriebsstätten in beiden Staaten vorhanden, so soll bei der Aufteilung des Vermögens und des Einkommens in der Regel dem Sitz des Unternehmens, mit dem ein wesentlicher Teil der Leitung verbunden ist, ein Voraus von 10 % zugestanden werden. Liegen besondere Verhältnisse vor, so kann der Vorausanteil angemessen, höchstens aber auf 20 %, erhöht werden.

6. Gewinne von Versicherungsunternehmungen, die in beiden Staaten Betriebsstätten unterhalten, werden nach Abzug des dem Sitzstaate zukommenden Vorausanteils von 10 % entweder im Verhältnis der Rohprämieneinnahmen der Betriebsstätte zu den gesamten Rohprämieneinnahmen der Unternehmung oder in der Weise aufgeteilt, dass auf die

ställets bruttopremieintäkter av koefficienter, som framgå av det genomsnittliga affärsresultatet för de viktigaste inländska företagen inom samma försäkringsgren.

7. Den beskattade inkomsten får icke bestämmas högre än beloppet av från det fasta driftstället förvärvad inkomst av handel, industri eller annan rörelse, med inräknande i förekommande fall av vinster eller förmåner, som indirekt utgått från driftstället eller beviljats aktieägare, andra delägare eller dessa närstående personer, vare sig detta skett genom fastställande av oskäliga priser eller genom någon annan förmån, som icke skulle hava tilldelats en utomstående.

8. Bestämmelserna i punkt 7 tillämpas på motsvarande sätt vid beräkning av inkomsten för ett moderbolag i en av de båda staterna och ett dotterbolag i den andra staten.

9. I övrigt skola de högsta förvaltningsmyndigheterna från fall till fall eller för bestämda grupper av fall träffa särskilda överenskommelser rörande uppdelningen av beskattningsrätten enligt Art. 4 punkt 3.

*Till Art. 5.*

1. Till fria yrken räknas särskilt självständig vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande eller uppfostrande förvärvsverksamhet, så ock självständig förvärvsverksamhet såsom läkare, advokat, arkitekt och ingenjör.

2. Med avvikelse från vad i Art. 5 punkt 1 är stadgat gäller, att yrkesinkomst, som i en av de båda staterna förvärvas av skådespelare, musiker, cirkus- eller varietéartister o. d., skall beskattas i samma stat oberoende av om därstädes förefinnes en stadigvarande anordning, som regelmässigt står till inkomsttagarens förfogande.

Rohprämieneinnahmen der Betriebsstätte die Koeffizienten angewendet werden, die sich aus den durchschnittlichen Geschäftsergebnissen der ansehnlichsten inländischen Unternehmungen des nämlichen Versicherungszweiges ergeben.

7. Das besteuerte Einkommen darf nicht höher sein als der Betrag der von der Betriebsstätte erzielten Gewinne aus Handel, Industrie oder Gewerbe, gegebenenfalls einschliesslich der Gewinne oder des Nutzens, die mittelbar aus der Betriebsstätte gezogen oder Aktionären, sonstigen Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen gewährt worden sind, sei es durch Festsetzung unangemessener Preise, sei es durch eine andere Begünstigung, die einem Dritten nicht zugestanden worden wäre.

8. Die Bestimmungen von Abs. 7 finden bei der Berechnung des Einkommens einer Muttergesellschaft in einem der beiden Staaten und einer Tochtergesellschaft im andern Staate entsprechende Anwendung.

9. Im übrigen werden die obersten Verwaltungsbehörden von Fall zu Fall oder für bestimmte Gruppen von Fällen über die Teilung der Besteuerungszuständigkeit gemäss Art. 4, Abs. 3 besondere Vereinbarungen treffen.

*Zu Art. 5.*

1. Als freie Berufe gelten insbesondere die selbständige wissenschaftliche, künstlerische, literarische, unterrichtende oder erzieherische sowie die selbständige Erwerbstätigkeit der Aerzte, Rechtsanwälte, Architekten und Ingenieure.

2. In Abweichung von Art. 5, Abs. 1 werden die in einem der beiden Staaten erzielten Berufseinkünfte von Schauspielern, Musikern, Artisten u. dgl. dort ohne Rücksicht auf das Vorhandensein einer dem Erwerbenden regelmässig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung besteuert.

*Till Art. 6.*

Uppehåller sig en i den ena av de båda staterna anställd person tillfälligt på grund av sin verksamhet inom den andra statens område, anses hans verksamhet vara utövad i denna stat allenast i det fall, att ersättningen för arbetet utbetalas av hans arbetsgivares i denna stat hemmahörande uppdragsgivare.

*Zu Art. 6.*

Hält sich eine in einem der beiden Staaten angestellte Person vorübergehend beruflich im Gebiete des andern Staates auf, so gilt ihre Tätigkeit nur dann als in diesem Staate ausgeübt, wenn das Arbeitsentgelt von dem in diesem Staate wohnhaften Auftraggeber des Dienstherrn ausbezahlt wird.

*Till Art. 9.*

1. Uttrycket »inkomst av kapital» omfattar såväl inkomst av värdepapper [industriobligationer och andra obligationer (Anleihens- und andere Obligationen), vare sig desamma utfärdats mot säkerhet i fastigheter eller icke, ränteskuldförbindelser (Rentenschuldverschreibungen), skuldförbindelser med säkerhet av inteckningar (Pfandbriefe, Grundpfandtitel), aktier, även sådana, som sakna nominellt värde (Genussaktien), vinstandelsbevis (Genusscheine), urkunder med företrädesrätt till utbekommande av andelsbevis (Gründeranteile) ävensom andra andelsbevis, som hava karaktär av värdepapper] som också inkomst å försträckningar, insättningar, ställd säkerhet i form av kontanta medel (Barkautionen) och liknande kapitaltillgodohavanden, ävensom andelar i bolag med begränsad ansvarighet (Gesellschaften mit beschränkter Haftung) och i ekonomiska föreningar.

*Zu Art. 9.*

1. Der Ausdruck »Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen» umfasst sowohl die Einkünfte aus Wertpapieren (Anleihens- und andern Obligationen mit oder ohne Grundpfandsicherheit, Rentenschuldverschreibungen, Pfandbriefen, Grundpfandtiteln, Aktien, Genussaktien, Genussscheinen, Gründeranteilen oder andern Gesellschaftsanteilen in Wertpapierform), als auch diejenigen aus Darlehen, Depositen, Barkautionen und ähnlichen Kapitalguthaben, sowie aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und an Genossenschaften.

2. Den i Art. 9 punkt 2 angivna tidsfristen av två år anses iakttagen, om restitutionsansökningen inkommer till vederbörande myndighet i den stat, som uppburit skatten, inom två år efter utgången av det kalenderår, under vilket det beskattningsbara beloppet blivit tillgängligt för lyftning.

2. Die in Art. 9, Abs. 2 vorgesehene Frist von zwei Jahren gilt als eingehalten, wenn der Rückerstattungsantrag bei der zuständigen Behörde des Staates, der die Steuer erhoben hat, innert zwei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres eingeht, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist.

3. De högsta förvaltningsmyndigheterna i de båda staterna skola träffa överenskommelse angående restitutionsförfarandet, särskilt rörande restitutionsansökningens form, de slag av intyg, som sökanden har att förete, ävensom

3. Die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten werden sich über das Rückerstattungsverfahren, insbesondere über die Form des Rückerstattungsantrages, über die Art der vom Antragsteller beizubringenden Ausweise sowie über

de åtgärder, som böra företagas till förebyggande av missbruk vid framställande av restitutionsanspråk.

4. Den stat, som uttager skatten, skall medgiva den sökande, som gör anspråk på restitution av avdragsvis erlagd skatt, samma rättsmedel, som tillkomma statens egna skattskyldiga.

*Till Art. 10.*

1. Inledandet av ett förfarande enligt Art. 10 punkt 1 är å ena sidan icke beroende av att den skattskyldige i vanlig rättslig ordning slutligen fullföljt sitt rättsanspråk; å andra sidan förhindras den skattskyldige icke genom inledandet av ifrågavarande förfarande att anlita i lag föreskrivna rättsmedel.

2. Den skattskyldige skall i regel göra erinringar enligt Art. 10 punkt 1 inom ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket han erhållit kännedom om förekomsten av dubbelbeskattningen, vare sig detta skett genom att debetsedel tillställts honom eller genom andra ämbetsåtgärder.

Stockholm den 16 oktober 1948.

die gegen die missbräuchliche Geltendmachung von Rückerstattungsansprüchen zu treffenden Massnahmen verständigen.

4. Der steuererhebende Staat räumt den die Rückerstattung der Abzugssteuer beanspruchenden Antragstellern die nämlichen Rechtsmittel ein wie seinen eigenen Steuerpflichtigen.

*Zu Art. 10.*

1. Die Einleitung des Verfahrens nach Art. 10, Abs. 1 ist einerseits von der Erschöpfung des Rechtsweges durch den Steuerpflichtigen nicht abhängig, anderseits wird der Steuerpflichtige durch die Einleitung dieses Verfahrens an der Geltendmachung der gesetzlichen Rechtsmittel nicht gehindert.

2. Der Steuerpflichtige soll seinen Einspruch nach Art. 10, Abs. 1 in der Regel innert Jahresfrist nach Ablauf des Kalenderjahres erheben, in dem er Kenntnis vom Bestehen einer Doppelbesteuerung erhalten hat, sei es durch Zustellung von Steuerrechnungen oder durch andere amtliche Verfügungen.

Stockholm, den 16. Oktober 1948.

## Överenskommelse mellan Kungl. Finansdepartementet i Stockholm och Edsförbundets Finans- och Tulldepartement (skatteförvaltningen) i Bern rörande verkställande av restitution av källskatter å kapitalinkomster. Bern den 28 december 1948 och Stockholm den 1 februari 1949.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 706)

**Kungl. Finansdepartementet i Stockholm**
**och**
**Edsförbundets Finans- och tulldepartement (skatteförvaltningen) i Bern**

hava — i enlighet med punkt 3 av slutprotokollet till Art. 9 i det den 16 oktober 1948 i Stockholm undertecknade

**Das eidgenössische Finanz- und Zolldepartement (Steuerverwaltung) in Bern**
**und**
**das Königliche Finanzministerium in Stockholm**

treffen
in Ausführung von Abs. 3 des Schlussprotokolls zu Art. 9 des am 16. Okto-

avtalet mellan Konungariket Sverige och Schweiziska Edsförbundet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom punkt 5 c) och d) av det den 5 maj 1948 i Bern undertecknade paraferingsprotokollet — avslutat följande

## Överenskommelse

rörande verkställande av restitution av källskatter å kapitalinkomster:

*Art. 1.*

Såsom genom avdrag vid källan uppburna skatter å inkomst av kapital, vilka restitueras enligt Art. 9 punkt 2 av avtalet, anses för närvarande:

a) för Sveriges del kupongskatt å aktieutdelningar; och

b) för Schweiz' del kupongskatt (Couponabgabe) och förskottsvis uppburen skatt (Verrechnungssteuer) i den mån de avse aktieutdelningar.

*Art. 2.*

Berättigad till restitution i den stat, som uppburit skatt genom avdrag vid källan, är den inkomsttagare, som vid den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, hade

a) äganderätt eller därmed i beskattningshänseende likställd rätt till den aktie, från vilken den beskattade utdelningen härrör, samt

b) hemvist i den andra staten.

*Art. 3.*

1. Den som äger rätt till restitution skall framställa yrkande härom hos den centrala beskattningsmyndigheten i den stat, i vilken han hade sitt hemvist vid den tidpunkt, då utdelningen blev tillber 1948 in Stockholm unterzeichneten Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Abkommen) sowie von Ziffer 5, lit. c und d des am 5. Mai 1948 in Bern unterzeichneten Paraphierungsprotokolls die folgende

## Vereinbarung

über die Durchführung der Rückerstattung der Quellensteuern von Kapitalerträgen:

*Art. 1.*

Als im Abzugswege an der Quelle erhobene Steuern auf Erträgnissen beweglichen Kapitalvermögens, die im Sinne von Art. 9, Abs. 2 des Abkommens zurückerstattet werden, gelten derzeit:

a. schweizerischerseits die Couponabgabe und die Verrechnungssteuer, soweit sie sich auf Aktiendividenden beziehen;

b. schwedischerseits die Couponsteuer (kupongskatt) auf Aktiendividenden.

*Art. 2.*

Als rückforderungsberechtigt anerkennt der die Quellensteuer erhebende Staat den Einkommensempfänger, der im Zeitpunkt der Dividendenfälligkeit

a. das Recht zur Nutzung der die besteuerte Dividende abwerfenden Aktie und

b. seinen Wohnsitz im andern Staate gehabt hat.

*Art. 3.*

1. Der Anspruchsberechtigte muss die Rückerstattung zuhanden der zentralen Steuerbehörde des steuererhebenden Staates bei der zentralen Steuerbehörde des Staates, in dem er im Zeitpunkt der

gänglig för lyftning. Myndigheten skall vidarebefordra framställningen till den centrala beskattningsmyndigheten i den stat, som uppburit skatten. Framställningen skall göras i så god tid att förstnämnda myndighet inom den tid, som angives i punkt 2 av slutprotokollet till art. 9 i avtalet, kan

a) tillställa myndigheten i den andra staten ansökningen, eller

b) lämna sistnämnda myndighet meddelande om att ansökningen inkommit, vilket meddelande skall innehålla uppgift om sökandens namn samt beteckningen å de aktier, varom fråga är.

2. Med central beskattningsmyndighet förstås i denna överenskommelse för Sveriges del kupongskattenämnden i Stockholm och för Schweiz' del Edsförbundets skatteförvaltning i Bern.

3. Ansökningen skall i tre exemplar ingivas med användande av

a) formulär R—Sv 1 för restitution av svensk källskatt (bilaga A); eller

b) formulär R 80 för restitution av schweizisk källskatt (bilaga B).[1]

*Art. 4.*

1. Den centrala beskattningsmyndigheten i hemviststaten har att genom behörig beskattningsmyndighet i orten undersöka förutsättningarna för restitutionen med hänsyn till sökandens hemvist och skattskyldighet beträffande direkta skatter.

2. Hava de i ansökningen angivna aktierna och utdelningarna ännu icke blivit föremål för direkt beskattning, men är uppenbart att skattskyldighet föreligger för desamma, verkställer den lokala myndigheten till ledning för kommande beskattning anteckning om åsatta värden och uppburna inkomster.

3. Där så erfordras verkställa de lokala myndigheterna ytterligare under-

[1] Bilagorna här ej bifogade.

Dividendenfälligkeit Wohnsitz hatte, so rechtzeitig geltend machen, dass diese Behörde der Behörde des steuererhebenden Staates innert der in Abs. 2 Schlussprotokoll zu Art. 9 des Abkommens bezeichneten Frist entweder

a. den Antrag zustellen, oder

b. eine Anzeige über den Eingang des Antrages, enthaltend den Namen des Antragstellers und die Bezeichnung der Aktien, auf die sich der Antrag bezieht, erstatten kann.

2. Als zentrale Steuerbehörde amtet schweizerischerseits die eidgenössische Steuerverwaltung in Bern, schwedischerseits der Couponsteuerausschuss (kupongskattenämnden) in Stockholm.

3. Der Antrag ist in dreifacher Ausfertigung einzureichen, und zwar unter Verwendung

a. des Formulars R—Sv 1 für die Rückerstattung der schwedischen Quellensteuer (Anlage A);

b. des Formulars R 80 für die Rückerstattung der schweizerischen Quellensteuern (Anlage B).

*Art. 4.*

1. Die zentrale Steuerbehörde des Wohnsitzstaates lässt durch die für den Antragsteller zuständige lokale Steuerbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen des Rückerstattungsanspruchs hinsichtlich Wohnsitz und Heranziehung zu den direkten Steuern überprüfen.

2. Hat eine Erhebung der direkten Steuern für die im Antrag angegebenen Aktien und Dividenden noch nicht stattgefunden, ist aber die Pflicht zur Versteuerung offensichtlich, so merkt die lokale Steuerbehörde die aufgeführten Werte und deren Erträge zur späteren Besteuerung vor.

3. Nötigenfalls stellen die lokalen Steuerbehörden ergänzende Untersuch-

sökningar. Den centrala beskattningsmyndigheten är befogad att föranstalta om dylika undersökningar eller att själv företaga sådana.

*Art. 5.*

Med ledning av den lokala myndighetens rapport skall den centrala beskattningsmyndigheten i hemviststaten å ansökningen teckna intyg, huruvida förutsättningar för restitution äro förhanden med hänsyn till sökandens hemvist och skattskyldighet beträffande direkta skatter. Den centrala beskattningsmyndigheten översänder därefter det tredje exemplaret av ansökningen till den centrala beskattningsmyndigheten i den stat, som uppburit skatten, för meddelande av beslut i anledning av ansökningen och för verkställande av restitution.

*Art. 6.*

1. Den centrala beskattningsmyndigheten i den stat, som uppburit skatten, prövar ansökningen särskilt med hänsyn till beloppens riktighet samt huruvida det uppgivna skatteavdraget verkligen ägt rum.

2. Myndigheten översänder sitt beslut direkt till sökanden och tillställer denne under den i ansökningen angivna adressen det belopp, som skall restitueras, därvid återbetalningen sker i den stats mynt, vilken uppburit skatten.

3. Den centrala beskattningsmyndigheten i den stat, som uppburit skatten, infordrar nödvändiga kompletterande uppgifter direkt från sökanden utan förmedling av myndigheter i den andra staten.

*Art. 7.*

1. Rörande varje restitutionsbeslut av den centrala beskattningsmyndigheten meddelas skriftligt besked till sökanden. Avslås en ansökning helt eller delvis, skall beslutet innefatta motivering och besvärshänvisning samt översändas genom rekommenderat brev.

ungen an. Die zentrale Steuerbehörde ist befugt, solche Untersuchungen anzuordnen oder selbst vorzunehmen.

*Art. 5.*

Gestützt auf den Bericht der lokalen Steuerbehörde bescheinigt die zentrale Steuerbehörde des Wohnsitzstaates auf dem Antrag das Vorliegen der Voraussetzungen des Rückerstattungsanspruchs hinsichtlich Wohnsitz und Heranziehung zu den direkten Steuern und sendet die dritte Ausfertigung des Antrags an die zentrale Steuerbehörde des steuererhebenden Staates zur Entscheidung über den Antrag und zur Durchführung der Rückerstattung.

*Art. 6.*

1. Die zentrale Steuerbehörde des steuererhebenden Staates prüft den Antrag insbesondere in rechnerischer Hinsicht und darauf, ob der behauptete Steuerabzug tatsächlich erfolgt ist.

2. Sie eröffnet ihren Entscheid dem Antragsteller direkt und überweist diesem den geschuldeten Rückerstattungsbetrag in der Währung des steuererhebenden Staates an die im Antrag angegebene Adresse.

3. Notwendige ergänzende Auskünfte verlangt die zentrale Steuerbehörde des steuererhebenden Staates direkt vom Antragsteller ohne Vermittlung der Behörden des andern Staates.

*Art. 7.*

1. Ueber jeden Rückerstattungsentscheid der zentralen Steuerbehörde ergeht eine schriftliche Mitteilung an den Antragsteller. Wird ein Antrag ganz oder teilweise abgewiesen, so wird der Entscheid mit einer Begründung und Rechtsmittelbelehrung durch eingeschriebenen Brief eröffnet.

2. Över beslut av kupongskattenämnden må besvär anföras hos kammarrätten i Stockholm. Besvären skola hava inkommit antingen till kupongskattekontoret i Stockholm eller till kammarrätten inom 60 dagar efter delgivningen av beslutet. Över kammarrättens beslut må besvär anföras hos Kungl. Maj:t. Besvären skola hava inkommit till Kungl. Finansdepartementet i Stockholm inom 60 dagar efter delgivning av beslutet.

3. Över beslut av Edsförbundets skatteförvaltning må erinringar göras hos samma myndighet inom 30 dagar efter delgivningen av beslutet. Över Edsförbundets skatteförvaltnings beslut i anledning av erinringarna må förvaltningsdomstolsbesvär (Verwaltungsgerichtsbeschwerde) anföras hos den schweiziska förbundsdomstolen i Lausanne inom 30 dagar efter delgivning av beslutet.

2. Gegen Entscheide der eidgenössischen Steuerverwaltung kann innert 30 Tagen seit der Zustellung bei dieser selbst Einsprache erhoben werden. Gegen Einspracheentscheide der eidgenössischen Steuerverwaltung kann innert 30 Tagen seit der Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden.

3. Gegen Entscheide des schwedischen Couponsteuerausschusses kann beim Kammergericht (kammarrätten) in Stockholm Beschwerde eingelegt werden. Die Beschwerde ist innert 60 Tagen seit der Zustellung des Entscheides entweder beim Couponsteuerbüro (kupongskattekontoret) in Stockholm oder direkt beim Kammergericht einzureichen. Gegen Entscheide des Kammergerichts (kammarrätten) kann Beschwerde an Seine Majestät den König eingelegt werden. Die Beschwerde ist innert 60 Tagen seit der Zustellung des Entscheides des Kammergerichts beim Königlichen Finanzdepartement (Kungl. Finansdepartementet) in Stockholm einzureichen.

*Art. 8.*

1. Till kupongskattenämnden ställda brev och inlagor från sökande med hemvist i Schweiz må avfattas förutom på svenska även på tyska, franska eller engelska språket.

2. Till Edsförbundets skatteförvaltning ställda brev, inlagor och erinringar från sökande med hemvist i Sverige må avfattas förutom på ett av de officiella schweiziska språken (tyska, franska eller italienska) även på engelska språket.

*Art. 8.*

1. Die eidgenössische Steuerverwaltung nimmt Korrespondenzen, Eingaben und Einsprachen von Antragstellern in Schweden ausser in einer der schweizerischen Amtssprachen (Deutsch, Französisch, Italienisch) auch in englischer Sprache entgegen.

2. Der schwedische Couponsteuerausschuss nimmt Korrespondenzen und Eingaben von Antragstellern mit Wohnsitz in der Schweiz ausser in schwedischer auch in deutscher, französischer oder englischer Sprache entgegen.

*Art. 9.*

1. Fysiska och juridiska personer, som icke erlägga någon skatt å inkomst eller förmögenhet i hemviststaten, emedan de äro befriade från skattskyldighet

*Art. 9.*

1. Natürliche und juristische Personen, welche in ihrem Wohnsitzstaat keine Steuern vom Einkommen und Vermögen bezahlen, weil sie aus in ihrer

eller emedan deras inkomst och förmögenhet icke uppgå till beskattningsbara belopp, kunna likväl återfordra de av den andra staten vid källan avdragna skatterna.

2. Den centrala beskattningsmyndigheten i hemviststaten har i detta fall att i det bevis, som tecknas å ansökningen, hänvisa till att skattefrihet föreligger ävensom intyga, att och på vilket sätt myndigheten har förvissat sig om sökandens rätt till de värden, som denne upptagit i restitutionsansökningen. Hemviststaten verkställer för detta ändamål erforderliga undersökningar.

*Art. 10.*

1. De centrala beskattningsmyndigheterna i de båda avtalsslutande staterna skola ömsesidigt bistå varandra till förhindrande av oriktiga restitutioner.

2. Särskilt gäller, att om den centrala beskattningsmyndigheten senare finner, att myndigheten avgivit ett oriktigt intyg angående sökandens hemvist, den verkställda eller framtida beskattningen, sökandens rätt till aktien eller andra omständigheter av betydelse, myndigheten är förpliktad att utan dröjsmål anmäla detta för den centrala beskattningsmyndigheten i den andra staten.

3. Likaledes är lokal myndighet, som finner att oriktig upplysning meddelats i förklaring eller intyg, som myndigheten avgivit, förpliktad att hos den centrala beskattningsmyndigheten i sin stat rätta den oriktiga uppgiften.

*Art. 11.*

1. Denna överenskommelse träder i kraft samtidigt med avtalet. Överenskommelsen kan i samförstånd mellan parterna när som helst genom skriftväxling ändras eller fullständigas.

2. Överenskommelsen kan av endera

Person liegenden Gründen steuerfrei sind oder weil ihr Einkommen und Vermögen die steuerfreien Beträge nicht überschreiten, können die vom andern Staat erhobenen Quellensteuern gleichwohl zurückfordern.

2. Die zentrale Steuerbehörde des Wohnsitzstaates hat diesfalls in der Bescheinigung, die sie auf dem Antrag anbringt, auf die Steuerfreiheit hinzuweisen und zu bestätigen, dass und in welcher Weise sie sich vom Bestehen des Nutzungsrechts des Antragstellers an den Werten, die dieser im Rückerstattungsantrag aufführt, vergewissert hat. Der Wohnsitzstaat nimmt zu diesem Zwecke die erforderlichen Erhebungen vor.

*Art. 10.*

1. Die zentralen Steuerbehörden der beiden Vertragsstaaten unterstützen sich gegenseitig in der Verhinderung missbräuchlich beantragter Rückerstattungen.

2. Insbesondere ist die zentrale Steuerbehörde, die nachträglich feststellt, dass sie eine unrichtige Bescheinigung über den Wohnsitz, die erfolgte oder künftige Besteuerung oder über das Nutzungsrecht des Antragstellers oder über andere erhebliche Tatsachen abgegeben hat, verpflichtet, dies der zentralen Steuerbehörde des andern Staates unverzüglich zu melden.

3. In gleicher Weise sind die lokalen Steuerbehörden, die die Unrichtigkeit einer von ihnen abgegebenen Erklärung oder Bescheinigung feststellen, zu deren Richtigstellung gegenüber der zentralen Steuerbehörde ihres Staates verpflichtet.

*Art. 11.*

1. Diese Vereinbarung tritt gleichzeitig mit dem Abkommen in Kraft. Sie kann im gegenseitigen Einverständnis jederzeit durch Schriftenwechsel abgeändert oder ergänzt werden.

2. Die Vereinbarung kann von einer

parten uppsägas minst sex månader före utgången av ett kalenderår; vid en sådan uppsägning upphör dess giltighet med kalenderårets utgång. Ansökningar, som före denna tidpunkt jämlikt Art. 3 tillställts den centrala beskattningsmyndigheten i den stat, som uppburit skatten, eller varom meddelande före nämnda tidpunkt lämnats till myndigheten, skola likväl behandlas enligt det i denna överenskommelse angivna förfaringssättet.

3. Så snart uppsägning skett, skola ofördröjligen förhandlingar upptagas rörande en ny överenskommelse.

Stockholm den 1 februari 1949.

der beiden Parteien mindestens sechs Monate vor Ablauf eines Kalenderjahres gekündigt werden; sie erlischt im Falle einer solchen Kündigung mit Ablauf des Kalenderjahres. Anträge, die vor diesem Zeitpunkt gemäss Art. 3 der zentralen Steuerbehörde des steuererhebenden Staates überwiesen oder angezeigt worden sind, sollen indessen nach dem in der vorliegenden Vereinbarung vorgesehenen Verfahren erledigt werden.

3. Sobald eine Kündigung erfolgt ist, sollen unverzüglich Verhandlungen über eine neue Vereinbarung aufgenommen werden.

Bern, den 28. Dezember 1948.

## Avtal med Storbritannien för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter. London den 30 mars 1949.

Ratificerat av Sverige den 16 september 1949.

Ratifikationerna utväxlade i Stockholm den 16 september 1949.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 707)

### Avtal

**mellan Hans Maj:t Konungen av Sverige och Hans Maj:t Konungen av Storbritannien, Irland och Brittiska Dominions bortom haven — för Det Förenade Konungariket och Norra Irland — för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter.**

Hans Majestät Konungen av Sverige och Hans Majestät Konungen av Storbritannien, Irland och Brittiska Dominions bortom haven hava, föranledda av önskan att ingå ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande

### Convention

**between His Majesty in respect of the United Kingdom and Northern Ireland and His Majesty the King of Sweden for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income.**

His Majesty the King of Great Britain, Ireland and the British Dominions beyond the Seas and His Majesty the King of Sweden,

Desiring to conclude a Convention for the avoidance of double taxation

av skatteflykt beträffande inkomstskatter, för detta ändamål utsett såsom sina befullmäktigade ombud:

— — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava företett sina fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Artikel I.*

1. De skatter, som avses i detta avtal, äro:

a) I Sverige:

Statlig inkomstskatt, kupongskatten däri inbegripen, ersättningsskatt ävensom, såvitt fråga är om artikel XXII, 3, samt artiklarna XXIII—XXV, statlig förmögenhetsskatt; skatt av sådant slag benämnes i det följande »svensk skatt».

b) I Det Förenade Konungariket Storbritannien och Norra Irland:

Inkomstskatten (income tax), tilläggsskatten (sur-tax) däri inbegripen, samt skatten å bolags vinst (profits tax); skatt av sådant slag benämnes i det följande »skatt i Det Förenade Konungariket».

2. Föreliggande avtal skall även tillämpas å alla andra skatter av i huvudsak likartat slag, som påläggas i Sverige eller i Det Förenade Konungariket efter undertecknandet av detta avtal.

*Artikel II.*

1. Där icke sammanhanget till annat föranleder, skola i detta avtal följande uttryck hava nedan angiven betydelse:

a) Uttrycket »Det Förenade Konungariket» betyder Storbritannien och Norra Irland med undantag för Normandiska öarna (Channel Islands) och ön Man;

b) Uttrycken »en av staterna» och »den andra staten» åsyfta Sverige eller Det Förenade Konungariket, alltefter som sammanhanget kräver;

and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income,

Have appointed for that purpose as their Plenipotentiaries:

— — — — — — — — — — — —

Who, having exhibited their respective full powers, found in good and due form, have agreed as follows: —

*Article I*

1. The taxes which are the subject of the present Convention are:

(a) In Sweden:

The State income tax (including coupon tax) and the tax on the undistributed profits of companies (Ersättningsskatt), and, for the purposes of Articles XXII, paragraph (3), and XXIII to XXV inclusive the State capital tax (hereinafter referred to as »Swedish tax»).

(b) In the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland:

The income tax (including sur-tax) and the profits tax (hereinafter referred to as »United Kingdom tax»).

2. The present Convention shall also apply to any other taxes of a substantially similar character imposed in the United Kingdom or Sweden subsequently to the date of signature of the present Convention.

*Article II*

1. In the present Convention, unless the context otherwise requires:

(a) The term »United Kingdom» means Great Britain and Northern Ireland, excluding the Channel Islands and the Isle of Man;

(b) The terms »one of the territories» and »the other territory» mean the United Kingdom or Sweden, as the context requires;

c) Uttrycket »skatt» åsyftar svensk skatt eller skatt i Det Förenade Konungariket, alltefter som sammanhanget kräver;

d) Uttrycket »person» inbegriper varje sammanslutning av personer, vare sig denna utgör en juridisk person eller icke;

e) Uttrycket »bolag» avser varje slag av juridisk person;

f) Uttrycken »person, bosatt i Sverige» och »person, bosatt i Det Förenade Konungariket» åsyfta varje person, som enligt svenska beskattningsregler anses bosatt (eller stadigvarande vistas) i Sverige och som enligt beskattningsreglerna i Det Förenade Konungariket icke anses där boende, respektive varje person, som enligt beskattningsreglerna i Det Förenade Konungariket anses där boende och som enligt svenska beskattningsregler icke anses bosatt (eller stadigvarande vistas) i Sverige; ett bolag anses vara bosatt i Sverige, om bolaget bildats enligt svensk lag och ledningen och övervakningen av dess rörelse icke äger rum i Det Förenade Konungariket eller om bolaget visserligen icke bildats enligt svensk lag men ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Sverige, samt anses bosatt i Det Förenade Konungariket, om ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Det Förenade Konungariket;

g) Uttrycken »person, bosatt i en av staterna» och »person, bosatt i den andra staten» åsyfta en person, som är bosatt i Sverige, eller en person, som är bosatt i Det Förenade Konungariket, alltefter som sammanhanget kräver;

h) Uttrycken »svenskt företag» och »företag i Det Förenade Konungariket» betyda ett rörelseidkande företag, som bedrives av en person, bosatt i Sverige, respektive ett rörelseidkande företag, som bedrives av en person, bosatt i Det Förenade Konungariket; uttrycken »företag i en av staterna» och »företag i den andra staten» betyda ett svenskt företag eller ett företag i Det Förenade Ko-

(c) The term »tax» means United Kingdom tax or Swedish tax, as the context requires;

(d) The term »person» includes any body of persons, corporate or not corporate;

(e) The term »company» means any body corporate;

(f) The terms »resident of the United Kingdom» and »resident of Sweden» mean respectively any person who is resident in the United Kingdom for the purposes of United Kingdom tax and not resident in Sweden for the purposes of Swedish tax, and any person who is resident in Sweden for the purposes of Swedish tax and not resident in the United Kingdom for the purposes of United Kingdom tax; a company shall be regarded as resident in the United Kingdom if its business is managed and controlled in the United Kingdom and as resident in Sweden if it is incorporated under the laws of Sweden and its business is not managed and controlled in the United Kingdom, or if it is not so incorporated but its business is managed and controlled in Sweden;

(g) The terms »resident of one of the territories» and »resident of the other territory» mean a person who is a resident of the United Kingdom or a person who is a resident of Sweden, as the context requires;

(h) The terms »United Kingdom enterprise» and »Swedish enterprise» mean respectively an industrial or commercial enterprise or undertaking carried on by a resident of the United Kingdom and an industrial or commercial enterprise or undertaking carried on by a resident of Sweden, and the terms »enterprise of one of the territories» and »enterprise of the other territory» mean a United Kingdom

nungariket, alltefter som sammanhanget kräver;

i) Uttrycket »inkomst av rörelse» inbegriper hyresavgifter eller royalties för kinematografisk film;

j) Uttrycket »fast driftställe», då det användes beträffande ett företag i en av staterna, innefattar filial, ledningens säte, fabrik eller annat fast affärsställe samt gruva, stenbrott eller annan naturtillgång, som är föremål för bearbetning. Uttrycket i fråga innefattar även plats för byggnadsföretag, som utföres å entreprenad under en tidrymd av minst ett år, men inbegriper däremot icke en agentur, med mindre agenten har och regelbundet utnyttjar en allmän fullmakt att förhandla och sluta avtal å företagets vägnar eller har ett varulager, från vilket han regelbundet effektuerar order å företagets vägnar. Med avseende härå märkes följande:

I) Ett företag i en av staterna anses icke hava ett fast driftställe i den andra staten allenast å den grund, att företaget uppehåller affärsförbindelser i den andra staten genom förmedling av en fullt fristående mäklare eller kommissionär, som därvidlag endast fullgör uppdrag, som tillhöra hans vanliga affärsverksamhet.

II) Den omständigheten, att ett företag i en av staterna har ett fast affärsställe i den andra staten uteslutande för inköp av varor skall icke i och för sig medföra att detta affärsställe betraktas såsom ett fast driftställe för företaget.

III) Den omständigheten, att ett bolag, som anses bosatt i en av staterna, har ett dotterbolag, som anses bosatt i den andra staten eller som driver rörelse i denna andra stat (vare sig detta sker från ett fast driftställe eller annorledes), skall icke i och för sig medföra att dotterbolaget betraktas såsom ett fast driftställe för moderbolaget.

enterprise or a Swedish enterprise, as the context requires;

(i) The term »industrial or commercial profits» includes rents or royalties in respect of cinematograph films;

(j) The term »permanent establishment» when used with respect to an enterprise of one of the territories, means a branch, management, factory, or other fixed place of business, a mine, quarry or any other place of natural resources subject to exploitation. It also includes a place where building construction is carried on by contract for a period of at least one year, but does not include an agency unless the agent has, and habitually excercises, a general authority to negotiate and conclude contracts on behalf of the enterprise or has a stock of merchandise from which he regularly fills orders on its behalf. In this connexion —

(i) An enterprise of one of the territories shall not be deemed to have a permanent establishment in the other territory merely because it carries on business dealings in that other territory through a *bona fide* broker or general commission agent acting in the ordinary course of his business as such;

(ii) The fact that an enterprise of one of the territories maintains in the other territory a fixed place of business exclusively for the purchase of goods or merchandise shall not of itself constitute that fixed place of business a permanent establishment of the enterprise;

(iii) The fact that a company which is a resident of one of the territories has a subsidiary company which is a resident of the other territory or which carries on a trade or business in that other territory (whether through a permanent establishment, or otherwise) shall not of itself constitute that subsidiary company a permanent establishment of its parent company.

2. Då inkomst enligt detta avtal är undantagen från beskattning i en av staterna under villkor (med eller utan andra villkor) att inkomsten är föremål för beskattning i den andra staten, och inkomsten är föremål för sådan beskattning allenast beträffande den del därav, vilken överföres till eller mottages i denna andra stat, skall den enligt detta avtal medgivna skattebefrielsen i den förstnämnda staten avse endast den del av inkomsten, som överföres eller mottages på angivet sätt.

3. Då en av staterna tillämpar bestämmelserna i detta avtal, skall, såvitt icke sammanhanget annorlunda kräver, varje däri förekommande uttryck, vars innebörd icke särskilt angivits, anses hava den betydelse, som uttrycket har enligt gällande lagar inom den ifrågavarande staten rörande sådana skatter, som äro föremål för avtalet.

*Artikel III.*

1. Inkomst av rörelse, åtnjuten av ett företag i Det Förenade Konungariket, skall icke bliva föremål för beskattning i Sverige, för såvitt icke företaget bedriver rörelse i Sverige från ett därstädes beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse från ett i Sverige beläget fast driftställe äger Sverige beskatta inkomsten, men endast så stor del därav, som är hänförlig till det fasta driftställets verksamhet.

2. Inkomst av rörelse, åtnjuten av ett svenskt företag, skall icke bliva föremål för beskattning i Det Förenade Konungariket, för såvitt icke företaget bedriver rörelse i Det Förenade Konungariket från ett därstädes beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse från ett i Det Förenade Konungariket beläget fast driftställe äger Det Förenade Konungariket beskatta inkomsten, men endast så stor del därav, som är hänförlig till det fasta driftställets verksamhet.

3. Då ett företag i en av staterna bedriver rörelse i den andra staten från

2. Where under this Convention any income is exempt from tax in one of the territories if (with or without other conditions) it is subject to tax in the other territory, and that income is subject to tax in that other territory by reference to the amount thereof which is remitted to or received in that other territory, the exemption to be allowed under this Convention in the first-mentioned territory shall apply only to the amount so remitted or received.

3. In the application of the provisions of the present Convention by one of the High Contracting Parties any term not otherwise defined shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the laws in force in the territory of that Party relating to the taxes which are the subject of the present Convention.

*Article III*

1. The industrial or commercial profits of a United Kingdom enterprise shall not be subject to Swedish tax unless the enterprise carries on a trade or business in Sweden through a permanent establishment situated therein. If it carries on a trade or business as aforesaid, tax may be imposed on those profits by Sweden, but only on so much of them as is attributable to that permanent establishment.

2. The industrial or commercial profits of a Swedish enterprise shall not be subject to United Kingdom tax unless the enterprise carries on a trade or business in the United Kingdom through a permanent establishment situated therein. If it carries on a trade or business as aforesaid, tax may be imposed on those profits by the United Kingdom, but only on so much of them as is attributable to that permanent establishment.

3. Where an enterprise of one of the territories carries on a trade or business

ett därstädes beläget fast driftställe, skall till det fasta driftställets verksamhet hänföras den inkomst av rörelse, som driftstället kan antagas skola hava åtnjutit i denna andra stat, därest driftstället varit ett oberoende företag med samma eller liknande verksamhet, bedriven under samma eller liknande villkor, samt driftstället självständigt avslutat affärer med det företag, till vilket det fasta driftstället hörer.

4. Då ett företag i en av staterna åtnjuter inkomst på grund av avtal, avslutade i den staten, angående försäljning av varor, som företaget har upplagda å lager i den andra staten för att underlätta leveranser och icke för att förevisa desamma, skall denna inkomst icke anses hänförlig till ett av företaget innehaft fast driftställe i den andra staten.

5. Ingen del av den inkomst, som uppkommer för ett företag i en av staterna, må anses hänförlig till ett fast driftställe i den andra staten allenast av den anledningen att företaget inköper varor i denna andra stat.

*Artikel IV.*

Beträffande sådana fall, då

a) ett företag i en av staterna direkt eller indirekt deltager i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra staten eller äger del av detta företags kapital eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltaga i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en av staterna som ett företag i den andra staten eller äga del i båda dessa företags kapital,

skall iakttagas följande:

Om mellan företagen i handels- eller andra ekonomiska förbindelser avtalas eller föreskrivas villkor, som avvika från dem som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende företag,

in the other territory through a permanent establishment situated therein, there shall be attributed to that permanent establishment the industrial or commercial profits which it might be expected to derive in that other territory if it were an independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing at arm's length with the enterprise of which it is a permanent establishment.

4. Where an enterprise of one of the territories derives profits, under contracts concluded in that territory, from sales of goods or merchandise stocked in a warehouse in the other territory for convenience of delivery and not for purposes of display, those profits shall not be attributed to a permanent establishment of the enterprise in that other territory.

5. No portion of any profits arising to an enterprise of one of the territories shall be attributed to a permanent establishment situated in the other territory by reason of the mere purchase of goods or merchandise whithin that other territory by the enterprise.

*Article IV*

Where —

(a) an enterprise of one of the territories participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other territory, or

(b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of one of the territories and an enterprise of the other territory,

and in either case, conditions are made or imposed between the two enterprises, in their commercial or financial relations, which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would but for those conditions have accrued to one of

må alla vinster, som skulle hava tillkommit det ena företaget om sagda villkor icke funnits men som på grund av villkoren ifråga icke tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomster och beskattas i överensstämmelse därmed.

*Artikel V.*

1. Så länge ett företag i Det Förenade Konungariket för icke utdelad vinst påföres skatt å bolags vinst (profits tax) efter en lägre skattesats än den varmed skatt påföres för företagets utdelade vinst, skall ett svenskt företag för inkomst av rörelse påföras skatt å bolags vinst (profits tax) i Det Förenade Konungariket allenast efter nyssnämnda lägre skattesats.

2. Då ett bolag, som anses bosatt i Sverige, direkt eller indirekt behärskar icke mindre än 50 procent av röstetalet för samtliga aktier i ett bolag, som anses bosatt i Det Förenade Konungariket, skall utdelning, som det sistnämnda bolaget lämnar till det förstnämnda bolaget, icke medtagas vid beräkningen av sådan skatt å bolags vinst (profits tax) i Det Förenade Konungariket, som utgår enligt den skattesats, vilken tillämpas ifråga om utdelad vinst.

*Artikel VI.*

Oberoende av bestämmelserna i artiklarna III, IV och V skall inkomst, som en person, bosatt i en av staterna, förvärvar genom utövande av sjöfart eller luftfart, vara undantagen från beskattning i den andra staten.

*Artikel VII.*

1. a) Utdelning från ett bolag, som anses bosatt i Det Förenade Konungariket, till en person, som är bosatt i Sverige och som är skattskyldig för utdelningen i Sverige samt icke bedriver rörelse i Det Förenade Konungariket från ett därstädes beläget fast drift-

the enterprises but by reason of those conditions have not so accrued may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

*Article V*

1. The industrial and commercial profits of a Swedish enterprise shall, so long as undistributed profits of United Kingdom enterprises are effectively charged to United Kingdom profits tax at a lower rate than distributed profits of such enterprises, be charged to United Kingdom profits tax only at that lower rate.

2. Where a company which is a resident of Sweden controls, directly or indirectly, not less than 50 per cent, of the entire voting power of a company which is a resident of the United Kingdom, distributions by the latter company to the former company shall be left out of account in computing United Kingdom profits tax effectively chargeable on the latter company at the rate appropriate to distributed profits.

*Article VI*

Notwithstanding the provisions of Articles III, IV and V, profits which a resident of one of the territories derives from operating ships or aircraft shall be exempt from tax in the other territory.

*Article VII*

1. (a) Dividens paid by a company which is a resident of the United Kingdom to a resident of Sweden, who is subject to tax in Sweden in respect thereof and does not carry on a trade or business in the United Kingdom through a permanent establishment situated therein,

ställe, skall vara undantagen från tilläggsskatt (sur-tax) i Det Förenade Konungariket.

b) Den svenska kupongskatten å sådan utdelning, som av ett bolag, vilket anses bosatt i Sverige, utbetalas till en person, som är bosatt i Det Förenade Konungariket och som är skattskyldig för utdelningen i Det Förenade Konungariket samt icke bedriver rörelse i Sverige från ett därstädes beläget fast driftställe, får icke överstiga 5 procent.

I sådana fall, då utdelningen uppbäres av ett bolag, som anses bosatt i Det Förenade Konungariket och som direkt eller indirekt behärskar icke mindre än 50 procent av röstetalet för samtliga aktier i det bolag, som utbetalar utdelningen, skall dock utdelningen vara fritagen från kupongskatt.

2. Då ett bolag, som anses bosatt i en av staterna, uppbär inkomst från inkomstkällor inom den andra statens område, får icke i denna andra stat påföras någon skatt å utdelning, som av bolaget utbetalas till personer, som icke äro bosatta i denna andra stat, och ej heller någon skatt å bolagets icke utdelade vinst; det sagda gäller oberoende av om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgöres av inkomst, uppburen på sätt nyss angivits.

shall be exempt from United Kingdom sur-tax.

(b) The Swedish coupon tax on dividends paid by a company which is a resident of Sweden to a resident of the United Kingdom, who is subject to tax in the United Kingdom in respect thereof and does not carry on a trade or business in Sweden through a permanent establishment situated therein, shall not exceed 5 per cent.

Provided that where the resident of the United Kingdom is a company which controls, directly or indirectly, not less than 50 per cent. of the entire voting power of the company paying the dividends, the dividends shall be exempt from coupon tax.

2. Where a company which is a resident of one of the territories derives profits or income from sources within the other territory, there shall not be imposed in that other territory any form of taxation on dividends paid by the company to persons not resident in that other territory, or any tax in the nature of undistributed profits tax on undistributed profits of the company, whether or not those dividends or undistributed profits represent, in whole or in part, profits or income so derived.

*Artikel VIII.*

1. Ränta, som uppbäres från inkomstkällor inom den ena statens område av en i den andra staten bosatt person, vilken är skattskyldig härför i denna andra stat och vilken icke bedriver rörelse i den förstnämnda staten från ett därstädes befintligt fast driftställe, skall vara fritagen från skatt i den förstnämnda staten.

2. Under uttrycket »ränta» inbegripes i denna artikel ränta å obligationer, inteckningar, skuldsedlar, debentures samt å varje annat slag av skuld.

*Article VIII*

1. Any interest derived from sources within one of the territories by a resident of the other territory who is subject to tax in that other territory in respect thereof and does not carry on a trade or business in the first-mentioned territory through a permanent establishment situated therein, shall be exempt from tax in that first-mentioned territory.

2. In this Article, the term »interest» includes interest on bonds, securities, notes, debentures or any other form of indebtedness.

3. I sådana fall, då räntan till beloppet överstiger vad som med hänsyn till den skuld, för vilken räntan betalas, utgör en rimlig och skälig ersättning, skall skattebefrielsen enligt förevarande artikel gälla allenast för så stor del av räntan, som utgör en sådan rimlig och skälig ersättning.

3. Where any interest exceeds a fair and reasonable consideration in respect of the indebtedness for which it is paid, the exemption provided by the present Article shall apply only to so much of the interest as represents such fair and reasonable consideration.

*Artikel IX.*

1. Royalty, som uppbäres från inkomstkällor inom den ena statens område av en i den andra staten bosatt person, vilken är skattskyldig härför i denna andra stat och vilken icke bedriver rörelse i den förstnämnda staten från ett därstädes befintligt fast driftställe, skall vara fritagen från skatt i den förstnämnda staten.

2. Med uttrycket »royalty» förstås i denna artikel varje slag av royalty eller annat belopp, som utbetalas såsom ersättning för nyttjanderätten eller ensamrätten till varje slag av författar- och förlagsrätt, patent, ritning, hemlig fabrikationsmetod och recept, varumärke eller annan dylik egendom, men däremot icke något slag av royalty eller annat belopp, som utbetalas för nyttjandet av gruva, stenbrott eller annan naturtillgång.

3. I sådana fall, då royaltyn till beloppet överstiger vad som utgör en rimlig och skälig ersättning för de rättigheter, på grund varav royaltyn utbetalas, skall skattebefrielsen enligt förevarande artikel gälla allenast för så stor del av royaltyn, som utgör en sådan rimlig och skälig ersättning.

4. Kapitalbelopp, som uppbäres från inkomstkällor inom en av staterna genom försäljning av patenträttigheter av en person, vilken är bosatt i den andra staten och vilken icke bedriver rörelse i den förstnämnda staten från ett därstädes beläget fast driftställe, skall vara undantaget från beskattning i den förstnämnda staten.

*Article IX*

1. Any royalty derived from sources within one of the territories by a resident of the other territory, who is subject to tax in that other territory in respect thereof and does not carry on a trade or business in the first-mentioned territory through a permanent establishment situated therein, shall be exempt from tax in that first-mentioned territory.

2. In this Article, the term »royalty» means any royalty or other amount paid as consideration for the use of, or for the privilege of using, any copyright, patent, design, secret process or formula, trade-mark, or other like property, but does not include any royalty or other amount paid in respect of the operation of a mine or quarry or of any other extraction of natural resources.

3. Where any royalty exceeds a fair and resonable consideration in respect of the rights for which it is paid, the exemption provided by the present Article shall apply only to so much of the royalty as represents such fair and reasonable consideration.

4. Any capital sum derived from sources within one of the territories from the sale of patent rights by a resident of the other territory who does not carry on a trade or business in the first-mentioned territory through a permanent establishment situated therein, shall be exempt from tax in that first-mentioned territory.

*Artikel X.*

1. Inkomst av vad slag som helst, som härflyter av fast egendom inom Det Förenade Konungariket (med undantag för inkomst härflytande av inteckningar eller obligationer med säkerhet i fast egendom) och som uppbäres av en person, bosatt i Sverige, vilken är skattskyldig för inkomsten i Det Förenade Konungariket, skall vara undantagen från skatt i Sverige.

2. Royalty eller annat belopp, som utbetalas för nyttjandet av gruva, stenbrott eller annan naturtillgång inom Det Förenade Konungariket till en person, bosatt i Sverige, vilken är skattskyldig för beloppet i Det Förenade Konungariket, skall vara undantaget från skatt i Sverige.

3. Svensk skatt, som erlägges för inkomst av förut i denna artikel angivet slag, vilken härflyter från inkomstkällor inom Sverige samt uppbäres av en person, bosatt i Det Förenade Konungariket, vilken är skattskyldig för inkomsten i Det Förenade Konungariket, skall i överensstämmelse med föreskrifterna i artikel XIX kvittningsvis avräknas å den skatt, som i Det förenade Konungariket erlägges för inkomsten i fråga.

*Article X*

1. Income of whatever nature derived from real property within the territory of the United Kingdom (other than income from mortgages or bonds secured by real property) by a resident of Sweden who is subject to tax in the United Kingdom in respect thereof shall be exempt from tax in Sweden.

2. Any royalty or other amount paid in respect of the operation of a mine or quarry or of any other extraction of natural resources within the territory of the United Kingdom to a resident of Sweden who is subject to tax in the United Kingdom in respect thereof, shall be exempt from tax in Sweden.

3. Swedish tax payable in respect of income of the kind referred to in the preceding paragraphs, derived from sources within Sweden by a resident of the United Kingdom who is liable to tax in the United Kingdom in respect thereof, shall in accordance with Article XIX be allowed as a credit against the United Kingdom tax payable in respect of that income.

*Artikel XI.*

1. Då enligt föreskrifterna i detta avtal en person, bosatt i Det Förenade Konungariket, är befriad från eller berättigad till nedsättning av svensk skatt, skall motsvarande befrielse eller nedsättning komma ett oskift dödsbo till godo, i den mån en eller flera av dödsbodelägarna äro bosatta i Det Förenade Konungariket.

2. Svensk skatt, som påföres ett oskift dödsbo, skall kvittningsvis avräknas i enlighet med bestämmelserna i artikel XIX i den mån inkomsten tillkommer en dödsbodelägare, bosatt i Det Förenade Konungariket.

*Article XI*

1. Where under the provisions of this Convention a resident of the United Kingdom is exempt or entitled to relief from Swedish tax, similar exemption or relief shall be applied to the undivided estates of deceased persons in so far as one or more of the beneficiaries is a resident of the United Kingdom.

2. Swedish tax on the undivided estate of a deceased person shall, in so far as the income accrues to a beneficiary who is resident in the United Kingdom, be allowed as a credit under Article XIX.

*Artikel XII.*

En person, bosatt i en av staterna, vilken icke bedriver rörelse i den andra staten från ett därstädes beläget fast driftställe, skall vara befriad från skatt i denna andra stat å vinst på grund av försäljning, överlåtelse eller byte av förmögenhetstillgångar.

*Artikel XIII.*

1. Löner och pensioner, som av den ena staten eller från fonder, som denna stat inrättat, utbetalas till en fysisk person såsom ersättning för arbete, som denne utfört i samma stats tjänst, skola vara undantagna från beskattning i den andra staten, för såvitt icke personen i fråga är medborgare i denna andra stat utan att samtidigt vara medborgare i den förstnämnda staten.

2. Bestämmelserna i denna artikel äro icke tillämpliga å utbetalningar, vilka utgöra ersättning för tjänster, utförda i samband med rörelse som endera staten bedrivit i förvärvssyfte.

*Artikel XIV.*

1. En fysisk person, som är bosatt i Det Förenade Konungariket, skall vara befriad från svensk skatt å inkomst av personligt arbete (utövandet av fria yrken därunder inbegripet) som utförts i Sverige under ett beskattningsår, under förutsättning

a) att han vistas i Sverige under en tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt icke överstiga 183 dagar under beskattningsåret, och

b) att arbetet utförts för eller på uppdrag av en person, bosatt i Det Förenade Konungariket, samt

c) att inkomsten är underkastad beskattning i Det Förenade Konungariket.

2. En fysisk person, som är bosatt i Sverige, skall vara befriad från skatt i Det Förenade Konungariket å inkomst av personligt arbete (utövandet av fria yrken därunder inbegripet) som utförts

*Article XII*

A resident of one of the territories who does not carry on a trade or business in the other territory through a permanent establishment situated therein shall be exempt in that other territory from any tax on gains from the sale, transfer, or exchange of capital assets.

*Article XIII*

1. Remuneration or pensions paid by, or out of funds created by, one of the High Contracting Parties to any individual in respect of services rendered to that Party in the discharge of governmental functions shall be exempt from tax in the territory of the other High Contracting Party, unless the individual is a national of that other Party without being also a national of the first-mentioned Party.

2. The provisions of this Article shall not apply to payments in respect of services rendered in connection with any trade or business carried on by either of the High Contracting Parties for purposes of profit.

*Article XIV*

1. An individual who is a resident of the United Kingdom shall be exempt from Swedish tax on profits or remuneration in respect of personal (including professional) services performed within Sweden in any year of assessment if —

(a) he is present within Sweden for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days during that year, and

(b) the services are performed for or on behalf of a resident of the United Kingdom, and

(c) the profits or remuneration are subject to United Kingdom tax.

2. An individual who is a resident of Sweden shall be exempt from United Kingdom tax on profits or remuneration in respect of personal (including professional) services performed within the

i Det Förenade Konungariket under ett beskattningsår, under förutsättning

a) att han vistas i Det Förenade Konungariket under en tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt icke överstiga 183 dagar under beskattningsåret, och

b) att arbetet utförts för eller på uppdrag av en person, bosatt i Sverige, samt

c) att inkomsten är underkastad beskattning i Sverige.

3. Bestämmelserna i denna artikel äro icke tillämpliga på inkomster, som förvärvats av skådespelare, filmskådespelare, radioartister, musiker, idrottsmän och dylika, vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet.

United Kingdom in any year of assessment, if —

(a) he is present within the United Kingdom for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days during that year, and

(b) the services are performed for or on behalf of a resident of Sweden, and

(c) the profits or remuneration are subject to Swedish tax.

3. The provisions of this Article shall not apply to the profits or remuneration of public entertainers such as theatre, motion picture or radio artists, musicians and athletes.

*Artikel XV.*

1. Pensioner (av annat slag än som angives i artikel XIII 1) och livräntor, uppburna från inkomstkällor i Sverige av en fysisk person, som är bosatt i Det Förenade Konungariket och där skattskyldig för inkomsten ifråga, skola vara fritagna från svensk skatt.

2. Pensioner (av annat slag än som angives i artikel XIII 1) och livräntor, uppburna från inkomstkällor i Det Förenade Konungariket av en fysisk person, som är bosatt i Sverige och där skattskyldig för inkomsten ifråga, skola vara fritagna från skatt i Det Förenade Konungariket.

3. Med »livränta» förstås ett fastställt belopp, som skall utbetalas periodiskt på fastställda tider under vederbörandes hela livstid eller under annan angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av en förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar såsom ersättning för ett däremot fullt svarande vederlag i penningar eller penningars värde.

*Article XV*

1. Any pension (other than a pension of the kind referred to in paragraph 1 of Article XIII) and any annuity, derived from sources within Sweden by an individual who is a resident of the United Kingdom and subject to United Kingdom tax in respect thereof, shall be exempt from Swedish tax.

2. Any pension (other than a pension of the kind referred to in paragraph 1 of Article XIII) and any annuity, derived from sources within the United Kingdom by an individual who is a resident of Sweden and subject to Swedish tax in respect thereof, shall be exempt from United Kingdom tax.

3. The term »annuity» means a stated sum payable periodically at stated times, during life or during a specified or ascertainable period of time, under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.

*Artikel XVI.*

En professor eller lärare från den ena staten, som uppbär ersättning för under-

*Article XVI*

A professor or teacher from one of the territories, who receives remuneration

visning vid universitet, högskola eller annan undervisningsanstalt för högre utbildning i den andra staten under tillfällig vistelse därstädes, ej överstigande två år, skall vara befriad från beskattning i sistnämnda stat för ifrågavarande ersättning.

*Artikel XVII.*

En student eller affärs- eller hantverkspraktikant från den ena staten, som åtnjuter heldags undervisning eller utbildning i den andra staten, är befriad från skattskyldighet i denna andra stat för belopp, som utbetalas till honom av personer i den förstnämnda staten till bestridande av hans uppehälle, undervisning eller utbildning.

*Artikel XVIII.*

1. Fysiska personer, som äro bosatta i Sverige, skola i fråga om skatt i Det Förenade Konungariket vara berättigade till samma personliga avdrag, skattenedsättningar och skattebefrielser som brittiska medborgare, vilka icke äro bosatta i Det Förenade Konungariket.

2. Fysiska personer, som äro bosatta i Det Förenade Konungariket, skola i fråga om svensk skatt vara berättigade till samma personliga avdrag, skattenedsättningar och skattebefrielser som må tillkomma svenska medborgare, vilka icke äro bosatta i Sverige.

*Artikel XIX.*

1. I enlighet med bestämmelserna i lagen i Det Förenade Konungariket angående kvittning mot skatt i Det Förenade Konungariket av skatt, som skall betalas i annat land, skall svensk skatt, som enligt svensk lag och i överensstämmelse med detta avtal erlägges, vare sig direkt eller genom skatteavdrag, för inkomst från inkomstkällor i Sverige, kvittningsvis avräknas å varje skatt i Det Förenade Konungariket, som belöper å samma inkomst. Då sådan inkomst utgöres av vanlig utdelning, utbetald av ett bolag,

for teaching, during a period of temporary residence not exceeding two years, at a university, college or other establishment for further education in the other territory, shall be exempt from tax in that other territory in respect of that remuneration.

*Article XVII*

A student or business apprentice from one of the territories, who is receiving full-time education or training in the other territory, shall be exempt from tax in that other territory on payments made to him by persons in the first-mentioned territory for the purposes of his maintenance, education or training.

*Article XVIII*

1. Individuals who are residents of Sweden shall be entitled to the same personal allowances, reliefs and reductions for the purposes of United Kingdom tax as British subjects not resident in the United Kingdom.

2. Individuals who are residents of the United Kingdom shall be entitled to the same personal allowances, reliefs and reductions for the purposes of Swedish tax as those to which Swedish nationals not resident in Sweden may be entitled.

*Article XIX*

1. Subject to the provisions of the law of the United Kingdom regarding the allowance as a credit against United Kingdom tax of tax payable in a territory outside the United Kingdom, Swedish tax payable under the laws of Sweden and in accordance with this Convention, whether directly or by deduction, in respect of income from sources within Sweden shall be allowed as a credit against any United Kingdom tax payable in respect of that income. Where such income is an ordinary dividend

som anses bosatt i Sverige, skall vid kvittningsförfarandet medräknas (förutom varje svensk skatt, som hänför sig till utdelningen) den svenska skatt, som bolaget har att erlägga för sin inkomst. Då fråga är om utdelning å preferensaktier med särskild vinstandelsrätt (participating preference shares) och utdelningen består av dels ett belopp enligt den fastställda procentsats, efter vilken aktierna äro utdelningsberättigade, och dels en tilläggsandel i vinsten, skall vid kvittningsförfarandet hänsyn tagas även till den svenska skatt, som bolaget har att erlägga för den del av den utdelade vinsten, som överskjuter den fastställda procentsatsen.

paid by a company which is a resident of Sweden the credit shall take into account (in addition to any Swedish tax appropriate to the dividend) the Swedish tax payable by the Company in respect of its profits; and, where it is a dividend paid on participating preference shares and representing both a dividend at the fixed rate to which the shares are entitled and an additional participation in profits, the Swedish tax so payable by the Company shall likewise be taken into account in so far as the dividend exceeds that fixed rate.

2. Inkomst från inkomstkällor inom Det Förenade Konungariket, vilken inkomst enligt lagarna i Det Förenade Konungariket och i överensstämmelse med detta avtal är underkastad beskattning i Det Förenade Konungariket vare sig direkt eller genom skatteavdrag, skall vara undantagen från beskattning i Sverige.

2. Income from sources within the United Kingdom which under the laws of the United Kingdom and in accordance with this Convention is subject to tax in the United Kingdom either directly or by deduction shall be exempt from Swedish tax:

I sådana fall, då inkomsten utgöres av utdelning från ett bolag, som anses bosatt i Det Förenade Konungariket, till en i Sverige bosatt betalningsmottagare, som icke är ett bolag, skall dock — oavsett om betalningsmottagaren även är att anse såsom bosatt i Det Förenade Konungariket — svensk skatt beräknas å utdelningens belopp efter avdrag av inkomstskatten i Det Förenade Konungariket, men skall från den i enlighet härmed påförda svenska skatten avdragas ett belopp, motsvarande 20 procent av det sålunda beskattade beloppet.

Provided that where such income is a dividend paid by a company being a resident of the United Kingdom to a person resident in Sweden, not being a company, whether or not he is also resident in the United Kingdom, Swedish tax may be charged on the amount of the dividend after deduction of United Kingdom income tax, but the amount of Swedish tax chargeable shall be reduced by a sum equal to 20 per cent. of the amount of the dividend so charged.

3. Då inkomst uppbäres från inkomstkällor, belägna utanför både Sverige och Det Förenade Konungariket, samt inkomsttagaren är en person, som enligt beskattningsreglerna i Det Förenade Konungariket är bosatt i Det Förenade Konungariket och som därjämte enligt svenska beskattningsregler är bosatt i Sverige, må inkomsten be-

3. Where income is derived from sources outside both the United Kingdom and Sweden by a person who is resident in the United Kingdom for the purposes of United Kingdom tax and also resident in Sweden for the purposes of Swedish tax, the income may be taxed in both countries (subject to any Convention which may exist between

skattas i båda staterna (med iakttagande av de avtal, som må förefinnas mellan endera av de avtalsslutande staterna samt den stat eller de stater, varifrån inkomsten uppbäres). Svensk skatt må emellertid icke uttagas på större del av ifrågavarande inkomst än som motsvarar den kvotdel, som personens inkomst från inkomstkällor i Sverige utgör av hans sammanlagda inkomst från inkomstkällor i Sverige och från inkomstkällor i Det Förenade Konungariket. Skatten i Det Förenade Konungariket å inkomsten i fråga skall nedsättas genom att avdrag medgives i överensstämmelse med 1 i denna artikel för den svenska skatt, som belöper å ovan angivna del av inkomsten.

4. Den bevillningsavgift för vissa offentliga föreställningar, som i Sverige uttages av skådespelare, radioartister, musiker, idrottsmän och dylika, vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet, skall vid tillämpningen av förevarande artikel anses såsom en svensk skatt.

5. Vid tillämpningen av denna artikel skall inkomst av personligt arbete (utövandet av fria yrken därunder inbegripet) som utförts i en av staterna, anses utgöra inkomst från inkomstkällor inom samma stat. Då arbetet helt och hållet eller till huvudsaklig del fullgöres ombord å fartyg eller luftfartyg, som användes i en verksamhet, vilken utövas av en person, bosatt i en av staterna, skall arbetet anses hava utförts i denna stat.

6. Svensk progressiv skatt, som påföres personer, bosatta i Sverige, må beräknas efter den skattesats, som skulle varit tillämplig, om även sådan inkomst, som enligt föreliggande avtal är undantagen från beskattning, inräknats i den skattepliktiga inkomsten.

*Artikel XX.*

1. Beskattningsmyndigheterna i de båda staterna skola utbyta sådana upp-

either of the High Contracting Parties and the territory or territories from which the income is derived), but the Swedish tax on that income shall be limited to tax on the proportion of such income represented by the proportion which such person's income from sources in Sweden bears to the sum of his income from sources in Sweden and of his income from sources in the United Kingdom, and the United Kingdom tax on that income shall be reduced by a credit, in accordance with paragraph 1 of this Article, for the Swedish tax on the proportion of that income so computed.

4. The special tax payable in Sweden by public entertainers such as theatre and radio artists, musicians and athletes (bevillningsavgift för vissa offentliga föreställningar) shall be regarded, for the purposes of this Article, as Swedish tax.

5. For the purposes of this Article, profits or remuneration for personal (including professional) services performed in one of the territories shall be deemed to be income from sources within that territory, and the services of an individual whose services are wholly or mainly performed in ships or aircraft operated by a resident of one of the territories shall be deemed to be performed in that territory.

6. The graduated rate of Swedish tax to be imposed on residents of Sweden may be calculated as though income exempted under this Convention were included in the amount of the total income.

*Article XX*

1. The taxation authorities of the High Contracting Parties shall exchange

lysningar (av beskaffenhet att stå till beskattningsmyndigheternas förfogande enligt deras respektive skattelagar under deras sedvanliga tjänsteutövning) som äro nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i föreliggande avtal eller för att förebygga bedrägeri eller för att tillämpa givna föreskrifter till förebyggande av skatteflykt ifråga om de skatter, som äro föremål för avtalet. De utbytta upplysningarna skola behandlas såsom hemliga och få icke yppas för andra personer än dem, som handlägga taxering och uppbörd av de skatter, som äro föremål för avtalet. Sådana upplysningar få emellertid icke utbytas, som skulle röja någon handels-, affärs-, industri- eller yrkeshemlighet eller något i verksamheten nyttjat förfaringssätt.

2. Uttrycket »beskattningsmyndigheterna» betyder i denna artikel för Sveriges vidkommande Kungl. finansdepartementet och för Det Förenade Konungarikets vidkommande »The Commissioners of Inland Revenue». Därest avtalet jämlikt artikel XXIII utsträckes att gälla något i nämnda artikel angivet område, skall för detta områdes vidkommande med »beskattningsmyndigheterna» förstås den myndighet i sagda område, som är behörig att handlägga frågor rörande sådana skatter, som föreliggande avtal avser.

*Artikel XXI.*

Nedan angivna avtal mellan Sverige och Det Förenade Konungariket skola icke tillämpas under tid, då föreliggande avtal är gällande, nämligen

a) avtalet den 19 december 1924 om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från rederirörelse;

b) avtalet den 6 juli 1931 om ömsesidigt fritagande från skatter i vissa fall av inkomster, som uppkomma genom agenturer.

such information (being information which is at their disposal under their respective taxation laws in the normal course of administration) as is necessary for carrying out the provisions of the present Convention or for the prevention of fraud or for the administration of statutory provisions against legal avoidance in relation to the taxes which are the subject of the present Convention. Any information so exchanged shall be treated as secret and shall not be disclosed to any persons other than those concerned with the assessment and collection of the taxes which are the subject of the present Convention. No information as aforesaid shall be exchanged which would disclose any trade, business, industrial or professional secret or trade process.

2. As used in this Article, the term »taxation authorities» means, in the case of the United Kingdom, the Commissioners of Inland Revenue; in the case of Sweden, the Finance Ministry; and, in the case of any territory to which the present Convention is extended under Article XXIII, the competent authority for the administration in such territory of the taxes to which the present Convention applies.

*Article XXI*

The following agreements between the United Kingdom and Sweden shall not have effect for any period for which the present Convention has effect, that is to say,

(a) the agreement dated 19th December, 1924, for the reciprocal exemption from income tax in certain cases of profits accruing from the business of shipping;

(b) the agreement dated 6th July, 1931, for the reciprocal exemption from taxes in certain cases of profits arising through agencies.

*Artikel XXII.*

1. Medborgare i en av de båda staterna skola icke i den andra staten bliva föremål för någon beskattning eller något därmed sammanhängande skattekrav, som är av annat slag, högre eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande skattekrav, som medborgarna i den senare staten äro eller kunna bliva underkastade.

2. Företag i en av staterna skola icke på grund av inkomst, hänförlig till företagets fasta driftställen i den andra staten, underkastas någon beskattning i denna andra stat som är av annat slag, högre eller mera tyngande än den beskattning, som företag i denna andra stat äro eller kunna bliva underkastade med avseende å likartad inkomst.

3. En fysisk person eller ett bolag, som anses bosatt i en av de båda staterna, får icke i den andra staten bliva föremål för någon förmögenhetsskatt, som är av annat slag, högre eller mera tyngande än den förmögenhetsskatt som en fysisk person eller i förekommande fall ett bolag, som anses bosatt i denna andra stat, är eller kan bliva föremål för.

4. Vad i 1 eller 2 av denna artikel sägs skall icke anses medföra någon förpliktelse för någondera staten att medgiva medborgare i den andra staten, som icke äro bosatta inom den förra statens område, samma personliga avdrag vid beskattningen eller samma skattenedsättningar eller skattebefrielser, som äro medgivna den förstnämnda statens egna medborgare.

5. Uttrycket »medborgare» i denna artikel betyder

a) beträffande Sverige: alla svenska undersåtar samt alla juridiska personer, firmor och sammanslutningar, som bildats jämlikt gällande svensk lag;

b) beträffande Det Förenade Konungariket: alla brittiska undersåtar och brittiska protektorats medborgare,

*Article XXII*

1. The nationals of one of the High Contracting Parties shall not be subjected in the territory of the other High Contracting Party to any taxation or any requirement connected therewith which is other, higher or more burdensome than the taxation and connected requirements to which the nationals of the latter Party are or may be subjected.

2. The enterprises of one of the territories shall not be subjected in the other territory, in respect of profits attributable to their permanent establishments in that other territory, to any taxation which is other, higher or more burdensome than the taxation to which the enterprises of that other territory are or may be subjected in respect of the like profits.

3. An individual or company being a resident of one of the territories, shall not be subject to any tax on capital in the other territory which is other, higher or more burdensome than the tax on capital to which an individual or, as the case may be, a company, being a resident of that other territory is or may be subjected.

4. Nothing in paragraph 1 or paragraph 2 of this Article shall be construed as obliging one of the High Contracting Parties to grant to nationals of the other High Contracting Party who are not resident in the territory of the former Party the same personal allowances, reliefs and reductions for tax purposes as are granted to His own nationals.

5. In this Article the term »nationals» means —

(a) in relation to Sweden, all Swedish subjects and all legal persons, partnerships and associations deriving their status as such from the law in force in Sweden;

(b) in relation to the United Kingdom, all British subjects and British protected persons residing in the United

som äro bosatta i Det Förenade Konungariket eller något sådant brittiskt område, å vilket föreliggande avtal blivit tillämpligt jämlikt bestämmelserna i artikel XXIII, ävensom alla juridiska personer, firmor och sammanslutningar, som bildats jämlikt gällande lag i något brittiskt område, å vilket detta avtal är tillämpligt.

6. I denna artikel avser uttrycket »beskattning» skatter av varje slag och beskaffenhet, oberoende av vilken myndighet, som pålägger desamma.

*Artikel XXIII.*

1. Föreliggande avtal må, antingen i dess helhet eller med vissa jämkningar, utvidgas till att även avse varje område, för vars förbindelser med främmande makter Det Förenade Konungariket har att svara, under förutsättning att därstädes påföras skatter, som äro i huvudsak likartade med dem, vilka äro föremål för föreliggande avtal. Varje sådan utvidgning av avtalet skall gälla från den dag och med de jämkningar och villkor (inbegripet även villkor angående giltighetstiden) som bestämmas genom noteväxling mellan de båda staterna.

2. Därest föreliggande avtal jämlikt artikel XXV upphör att gälla beträffande Sverige och Det Förenade Konungariket, skall, om icke annat uttryckligen överenskommits mellan de båda staterna, avtalet även upphöra att gälla beträffande varje område, vartill avtalet utsträckts jämlikt denna artikel.

*Artikel XXIV.*

1. Detta avtal skall ratificeras av de höga fördragsslutande parterna. Hans Maj:t Konungens av Sverige ratifikation skall ske med riksdagens samtycke.

2. Ratifikationsinstrumenten skola utväxlas i Stockholm snarast möjligt.

Kingdom or any British territory to which the present Convention applies by reason of extension made under Article XXIII and all legal persons, partnerships and associations deriving their status as such from the law in force in any British territory to which the present Convention applies.

6. In this Article the term »taxation» means taxes of every kind and description levied on behalf of any authority whatsoever.

*Article XXIII*

1. The present Convention may be extended, either in its entirety or with modifications, to any territory for whose foreign relations the United Kingdom is responsible, and which imposes taxes substantially similar in character to those which are the subject of the present Convention, and any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions (including conditions as to termination) as may be specified and agreed between the High Contracting Parties in notes to be exchanged for this purpose.

2. The termination in respect of Sweden or the United Kingdom of the present Convention under Article XXV shall, unless otherwise expressly agreed by both High Contracting Parties, terminate the application of the present Convention to any territory to which the Convention has been extended under this Article.

*Article XXIV*

1. The present Convention shall be ratified by the High Contracting Parties. Ratification by His Majesty the King of Sweden shall be subject to the consent of the Riksdag.

2. The instruments of ratification shall be exchanged at Stockholm as soon as possible.

3. Sedan ratifikationshandlingarna utväxlats skall avtalet äga tillämpning

a) i Sverige:

beträffande sådan skatt å inkomst, som utgår på grund av taxering under eller efter det kalenderår, som börjar den 1 januari 1950, varmed avses inkomst för vilken preliminär skatt skall erläggas under tiden den 1 mars 1949—den 28 februari 1950 eller under någon följande tidsperiod;

beträffande kupongskatt, som skall erläggas den 1 januari 1949 eller senare; och

beträffande sådan skatt å förmögenhet, som utgår på grund av taxering under eller efter det kalenderår, som börjar den 1 januari 1950;

b) i Det Förenade Konungariket:

beträffande inkomstskatt: för varje taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april 1949;

beträffande tilläggsskatt (sur-tax): för varje taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april 1948; och

beträffande skatt å bolags vinst (profits tax), såvitt fråga är om följande inkomster, nämligen

I) inkomster, som förvärvas under räkenskapsår, som börjar å eller efter den 1 april 1949;

II) i fall, då räkenskapsåret börjar före den 1 april 1949 och slutar efter sagda dag: den del av inkomsterna, som belöper å tiden efter sagda dag;

III) inkomster, som förvärvas under eller belöpa å annan tid än som under I) eller II) sägs, men vilka inkomster äro eller, om icke avtalet förelåge, skulle vara underkastade taxering till inkomstskatt under något taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april 1949.

3. Upon exchange of ratifications the present Convention shall have effect —

(a) In Sweden:

as respects tax on income which is assessed in or after the calendar year beginning on 1st January, 1950, being income for which preliminary tax is payable during the period 1st March, 1949, to 28th February, 1950; or any succeeding period;

as respects coupon tax payable on or after 1st January, 1949;

as respects capital tax which is assessed in or after the calendar year beginning on 1st January, 1950;

(b) In the United Kingdom:

as respects income tax for any year of assessment beginning on or after 6th April, 1949;

as respects sur-tax for any year of assessment beginning on or after 6th April, 1948; and

as respects profits tax in respect of the following profits: —

(i) profits arising in any chargeable accounting period beginning on or after 1st April, 1949;

(ii) profits attributable to so much of any chargeable accounting period falling partly before and partly after that date as falls after that date;

(iii) profits not so arising or attributable by reference to which income tax is, or but for the present Convention would be, chargeable for any year of assessment beginning on or after 6th April, 1949.

*Artikel XXV.*

Avtalet skall förbliva i kraft utan tidsbegränsning, men envar av staterna

*Article XXV*

The present Convention shall continue in effect indefinitely but either of

äger att — senast den 30 juni under ett kalenderår, dock icke tidigare än år 1953 — på diplomatisk väg skriftligen uppsäga avtalet. I händelse av sådan uppsägning skall föreliggande avtal upphöra att gälla

a) i Sverige:

beträffande skatt å sådan inkomst, varför preliminär skatt skall erläggas efter den sista februari kalenderåret närmast efter det, varunder uppsägningen ägde rum;

beträffande kupongskatt, som skall erläggas å eller efter den 1 januari kalenderåret närmast efter det, varunder uppsägningen ägde rum;

beträffande sådan skatt å förmögenhet, som utgår på grund av taxering under eller efter det andra kalenderåret efter det, varunder uppsägningen ägde rum;

b) i Det Förenade Konungariket:

beträffande inkomstskatt: för varje taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april kalenderåret närmast efter det, varunder uppsägningen ägde rum;

beträffande tilläggsskatt (sur-tax): för varje taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april det år, då uppsägningen ägde rum; och

beträffande skatt å bolags vinst (profits tax) såvitt fråga är om följande inkomster, nämligen

I) inkomster, som förvärvas under räkenskapsår, som börjar å eller efter den 1 april kalenderåret näst efter det, varunder uppsägningen ägde rum;

II) i fall, då räkenskapsåret börjar före den 1 april sistnämnda kalenderår och slutar efter sagda dag: den del av inkomsten, som belöper å tiden efter sagda dag;

III) inkomster, som förvärvas under eller belöpa å annan tid än som under I) eller II) sägs, men vilka

the High Contracting Parties may, on or before 30th June in any calendar year not earlier than the year 1953, give to the other High Contracting Party, through diplomatic channels, written notice of termination and, in such event, the present Convention shall cease to be effective —

(a) In Sweden:

as respects tax on income for which preliminary tax is payable after the last day of February in the calendar year next following that in which the notice is given;

as respects coupon tax payable on or after 1st January in the calendar year next following that in which the notice is given;

as respects capital tax assessed in or after the second calendar year following that in which the notice is given;

(b) In the United Kingdom:

as respects income tax for any year of assessment beginning on or after 6th April in the calendar year next following that in which the notice is given;

as respects sur-tax for any year of assessment beginning on or after 6th April in the calendar year in which the notice is given; and

as respects profits tax in respect of the following profits: —

(i) profits arising in any chargeable accounting period beginning on or after 1st April in the calendar year next following that in which the notice is given;

(ii) profits attributable to so much of any chargeable accounting period falling partly before and partly after that date as falls after that date;

(iii) profits not so arising or attributable by reference to which income tax is chargeable for any

inkomster äro underkastade taxering till inkomstskatt under något taxeringsår, som börjar å eller efter den 6 april kalenderåret näst efter det, varunder uppsägningen ägde rum.

Till bekräftelse härå hava ovannämnda befullmäktigade ombud undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i London i två exemplar, på svenska och engelska språken, vilka båda texter äga lika vitsord, den trettionde mars nittonhundrafyrtionio.

year of assessment beginning on or after the 6th April in the next following calendar year.

In witness whereof the above-mentioned Plenipotentiaries have signed the present Convention and have affixed thereto their seals.

Done at London in duplicate, in the English and Swedish languages, both texts being equally authentic, on the thirtieth day of March, one thousand nine hundred and forty-nine.

# II. Partiella avtal.

## a) Angående inkomster, härrörande från rederirörelse m. m.

### Överenskommelse med Storbritannien om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från rederirörelse. London den 19 december 1924.[1]

Hans Majestät Konungens av Sverige regering och Hans Brittiska Majestäts regering, som önska avsluta en överenskommelse om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från rederirörelse, hava överenskommit om följande:

*Artikel 1.*

I betraktande av den förklaring, som finnes upptagen i artikel 2 här nedan, förbinder sig Hans Brittiska Majestäts regering att vidtaga nödiga åtgärder, jämlikt paragraf 18 av den parlamentsakt i Det Förenade Konungariket, som är känd som 1923 års finansakt för

His Britannic Majesty's Government and the Royal Swedish Government, being desirous of concluding an Agreement for the reciprocal exemption from income tax in certain cases of profits accruing from the business of shipping, have agreed as follows: —

*Article 1.*

In consideration of the declaration contained in article 2 hereof, His Britannic Majesty's Government undertake to take the necessary steps under section 18 of the Act of Parliament of the United Kingdom, known as the Finance Act, 1923, for exempting from income

[1] Gäller för närvarande icke; se art. XXI i det fullständiga avtalet med Storbritannien.

att från inkomstskatt (inbegripet merinkomstskatt), som skall gäldas i Storbritannien och Norra Irland för beskattningsåret 1923—24, med början den 6 april 1923, och för varje följande beskattningsår, fritaga all inkomst, som härrör från rederirörelse, vilken drives av en i Sverige bosatt enskild person eller av ett bolag, som från Sverige leder och kontrollerar sådan rörelse.

tax (including supertax) chargeable in Great Britain and Northern Ireland for the year of assessment 1923—24 commencing on the 6th day of April, 1923, and every subsequent year of assessment, any profits which accrue from the business of shipping carried on by an individual resident in Sweden or by a company managing and controlling such business in Sweden.

*Artikel 2.*

Hans Majestät Konungens av Sverige regering förklarar härmed att, jämlikt bestämmelserna i Kungl. Förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt och i Kungl. Förordningen angående bevillning av fast egendom samt av inkomst, skatt icke kan påläggas inkomst härrörande från rederirörelse, vilken drives av en i Storbritannien eller Norra Irland bosatt enskild person eller av ett bolag, som från Storbritannien eller Norra Irland leder och kontrollerar sådan rörelse.

*Article 2.*

The Government of his Majesty the King of Sweden hereby declare that, under the laws of Sweden relating to income and property tax ("inkomst- och förmögenhetsskatt") and to tax on immovable property and on income ("bevillning av fast egendom samt av inkomst"), tax is not chargeable on profits which accrue from the business of shipping carried on by an individual resident in Great Britain or Northern Ireland or by a company managing and controlling such business in Great Britain or Northern Ireland.

*Artikel 3.*

Uttrycket »rederirörelse» betyder den rörelse, som bedrives av ägare till fartyg, och i detta sammanhang innefattar uttrycket »ägare» varje bortfraktare.

*Article 3.*

The expression "the business of shipping" means the business carried on by an owner of ships, and for the purposes of this definition the expression "owner" includes any charterer.

*Artikel 4.*

De i överensstämmelse med artikel 1 vidtagna anordningar skola upphöra att äga tillämpning, om och så snart svensk lag icke längre medgiver de i förklaringen i artikel 2 angivna lättnader.

Till yttermera visso hava undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade, underskrivit denna överenskommelse och försett den med sina sigill.

Som skedde i två exemplar i London den 19 december 1924.

*Article 4.*

The arrangements made in accordance with article 1 shall cease to have effect if and so soon as the laws of Sweden cease to give the relief indicated in the declaration contained in article 2.

In witness whereof the Undersigned, duly authorised to that effect, have signed this Agreement and have affixed thereto their seals.

Done in duplicate at London, the 19th of December, 1924.

*Vid undertecknandet överlämnade Kungl. Maj:ts minister i London till brittiska utrikesstatssekreteraren följande not:*

(Översättning.)

London, 19th December, 1924.

Sir,

I have been authorised by my Government to bring the following to your notice in connection with my signing of the agreement between His Britannic Majesty's Government and my Government regarding mutual exemption from taxation on profits accruing from the business of shipping.

(1) The competence to render an authoritative interpretation of the taxation laws and statutes in force in Sweden does not lie with the Government but with the taxation authorities and with the latter exclusively in connection with a taxation case having been submitted to them for their decision.

(2) With regard to the liability for foreigners not resident in Sweden to pay taxes on profits accruing from business, the Swedish taxation laws contain regulations to the effect that only business carried on *in* Sweden can be subject to taxation. In accordance with this principle no foreigner — not resident in Sweden — has, as far as is ascertained, been taxed on profits arisen from business of shipping. Should, however, such a case in the future come before a Swedish taxation authority and should this authority decide the non-resident foreigner involved in the matter to be liable to this kind of taxation, I am directed to declare herewith that in the opinion of the Swedish Government the above-mentioned agreement in view of its art. 4, would thereby at once cease to have effect.

I have the honour to be, with the highest consideration, Sir, Your most obedient humble Servant,

London den 19 december 1924.

Herr Statssekreterare.

Jag har av min regering erhållit i uppdrag att bringa nedanstående till Eder kännedom samtidigt med mitt undertecknande av överenskommelsen mellan Hans Brittiska Majestäts regering och min regering angående ömsesidig skattefrihet för inkomst av rederirörelse.

1. Befogenheten att auktoritativt tolka i Sverige gällande skatteförfattningar tillkommer ej landets regering, utan dess skattemyndigheter och detta endast i samband därmed, att ett konkret beskattningsfall drages inför dessas prövning.

2. Beträffande i Sverige ej bosatt utlännings skattskyldighet för inkomst av näringsutövning har i de svenska skattelagarna uttryckligen fastslagits den principen, att endast i riket bedriven näring här är underkastad beskattning. Med hänsyn till denna princip har, såvitt känt är, skatt icke i något fall påförts i Sverige ej bosatt utlänning för inkomst av rederirörelse. Därest emellertid i framtiden ett sådant fall skulle komma under prövning av svensk skattemyndighet och resultatet bleve, att skatteskyldighet ansåges föreligga, har jag fått befallning att härmed förklara, att enligt svenska regeringens uppfattning ovanstående överenskommelse i betraktande av dess artikel 4 därigenom genast skulle upphöra att äga tillämpning.

Jag har etc.

# Konvention med Belgien angående förhindrande av dubbelbeskattning av inkomster härrörande från rederirörelse. Stockholm den 31 maj 1929.

Ratificerad av Sverige den 27 juni 1929. Ratifikationerna utväxlade i Bryssel den 22 juli 1930.

(Översättning.)

## Convention entre la Suède et la Belgique ayant pour but d'éviter la double imposition des revenus des entreprises de navigation maritime des deux pays.

Sa Majesté le Roi de Suède et Sa Majesté le Roi des Belges,

désireux de faire une répartition du droit d'imposition et particulièrement d'éviter aux entreprises de navigation maritime domiciliées dans l'un des deux pays et exerçant leur activité dans l'autre le fardeau d'une double imposition sur les revenus qu'elles retirent de l'exploitation de leurs navires, ont jugé utile de conclure une convention basée sur le principe de la réciprocité et ont nommé, à cet effet, pour Leurs Plénipotentiaires, savoir:

— — — — — — — — — — — —

lesquels, après s'être communiqué leurs pleins pouvoirs, trouvés en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

*Article 1er.*

Les entreprises de navigation maritime domiciliées en Belgique et dont les navires visitent les ports suédois pour y charger ou y décharger des marchandises ou des voyageurs seront exemptées en Suède du paiement de l'impôt sur les revenus ou bénéfices résultant de l'exploitation de ces navires.

Par réciprocité, les entreprises de navigation maritime domiciliées en Suède et dont les navires visitent les ports

## Konvention mellan Sverige och Belgien angående förhindrande av dubbelbeskattning av inkomster, härrörande från rederirörelse.

Hans Majestät Konungen av Sverige och Hans Majestät Belgiernas Konung,

vilka önska åvägabringa en fördelning av beskattningsrätten och särskilt att befria rederiföretag, vilka äro hemmahörande i ett av de båda länderna och utöva sin verksamhet i det andra, från dubbelbeskattning av inkomster, vilka härröra från utövandet av rederirörelse, hava funnit nyttigt avsluta en konvention grundad på principen om ömsesidighet och hava för detta ändamål till sina befullmäktigade utsett:

— — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava delgivit varandra sina fullmakter, vilka befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser:

*Artikel 1.*

I Belgien hemmahörande rederiföretag, vilkas fartyg anlöpa svenska hamnar för att ombordtaga eller avlämna varor eller passagerare, skola vara fritagna från erläggande av inkomstskatt i Sverige för inkomster härrörande från den med dessa fartyg bedrivna rederirörelsen.

I gengäld skola i Sverige hemmahörande rederiföretag, vilkas fartyg anlöpa belgiska hamnar för att om-

belges pour y charger ou y décharger des marchandises ou des voyageurs, seront exemptées en Belgique du paiement de l'impôt sur les revenus ou bénéfices résultant de l'exploitation de ces navires.

*Article 2.*

Par «entreprises de navigation maritime» il faut entendre celles qui sont dirigées par un «propriétaire» de navires, le terme »propriétaire» comprenant tout affréteur.

*Article 3.*

Les revenus ou bénéfices de l'exploitation des navires comprennent également ceux provenant de la vente des billets de passage dans le pays où la société qui les émet n'est pas domiciliée.

*Article 4.*

La présente Convention sera ratifiée et les ratifications seront échangées à Bruxelles.

Elle entrera en vigueur le 1er janvier de l'année qui suivra celle durant laquelle elle aura été ratifiée.

Elle ne pourra être dénoncée qu'au 1er janvier de chaque année, moyennant un préavis de six mois.

En foi de quoi, les plénipotentiaires soussignés ont signé la présente Convention et y ont apposé leurs cachets.

Fait à Stockholm, le 31 mai 1929.

bordtaga eller avlämna varor eller passagerare, vara fritagna från erläggande av inkomstskatt i Belgien för inkomster härrörande från den med dessa fartyg bedrivna rederirörelsen.

*Artikel 2.*

Med »rederiföretag» förstås sådana företag, vilka ledas av en »ägare» till fartyg, varvid uttrycket »ägare» inbegriper varje befraktare av fartyg.

*Artikel 3.*

Inkomster härrörande från rederirörelse inbegripa även inkomster härrörande från försäljningen av passagerarebiljetter i det land, varest det bolag, som utställer dem, icke är hemmahörande.

*Artikel 4.*

Denna konvention skall ratificeras, och ratifikationsinstrumenten skola utväxlas i Bryssel.

Den skall träda i kraft den 1 januari året efter det, varunder den ratificerats.

Den må endast uppsägas till den 1 januari varje år, efter därom 6 månader i förväg lämnat meddelande.

Till bekräftelse härav hava de befullmäktigade undertecknat denna konvention och försett densamma med sina sigill.

Som skedde i Stockholm den 31 maj 1929.

# Ministeriella noter, växlade med Canada angående ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från rederirörelse. Ottawa den 21 november 1929.

*a.*

*Svenske generalkonsuln i Montreal till kanadensiske statssekreteraren för utrikes ärendena.*

p. t. Ottawa, 21st. November 1929.

Sir,

It being the desire of our respective Governments to effect an arrangement for reciprocal exemption from Income Tax of income arising within their respective countries from the operation therein of ships owned or controlled by and used in the business of persons or corporations resident in the country of the other, I have the honour to inform you that the Government of Sweden agrees to the following undertaking:

1. In respect of Sweden the Swedish Government undertakes that in accordance with the provisions of the Royal Ordinance of September 28th 1928, regarding national tax on income and capital the income from the operation of ships owned or operated by persons or corporations resident in Canada shall not be liable to taxation.

2. In respect of Canada the Canadian Government undertakes that in accordance with the provisions of The Income War Tax Act the income from the operation of ships owned or operated by persons or corporations resident in Sweden shall in like manner be exempt from taxation.

3. It is understood that the expression »operation of ships» means the

(Översättning.)

p. t. Ottawa den 21 november 1929.

Sir,

Då det är våra respektive regeringars önskan att ingå en överenskommelse om ömsesidig befrielse från inkomstskatt å inkomst, som inom deras respektive länder uppkommer av rederirörelse med fartyg, vilka ägas eller kontrolleras samt användas i rörelse av personer eller sammanslutningar med hemvist på den andras område, har jag äran meddela Eder, att svenska regeringen är villig göra följande åtagande:

1. För Sveriges del förpliktar sig svenska regeringen, att i enlighet med bestämmelserna i Kungl. Förordningen den 28 september 1928[1] om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt inkomst av rederirörelse med fartyg, som ägas eller ledas av personer eller sammanslutningar med hemvist i Canada, icke skall beskattas.

2. För Canadas del förpliktar sig kanadensiska regeringen att i enlighet med bestämmelserna i inkomstskattelagen (Income War Tax Act) inkomst av rederirörelse med fartyg, som ägas eller ledas av personer eller sammanslutningar med hemvist i Sverige, skall på samma sätt vara fri från skatt.

3. Det är överenskommet, att uttrycket »rederirörelse» betyder den rö-

[1] Sv. Förf.saml. n:o 373.

business carried on by an owner of ships and that for the purpose of this definition the expression »owner» includes any charterer.

4. It is agreed that the exemption from income tax on income derived from the operation of the aforementioned ships shall be deemed to be effective in respect of the income earned in the year 1928 and each year thereafter. It is further agreed that the provisions of this arrangement may be terminated on the first of January of any year, subject to six months' notice by either party to the other of its intention to terminate the same.

5. It is further agreed that taxes which have been paid by persons or corporations resident in the country of the other and which have been paid more than a year from the date hereof shall not be refunded.

I have the honour to be,

Sir

Your obedient servant

relse, som bedrives av ägare till fartyg, och att i detta sammanhang uttrycket »ägare» innefattar varje befraktare.

4. Det är överenskommet, att befrielse från inkomstskatt å inkomst, som härrör från rederirörelse med ovannämnda fartyg, skall anses hava inträtt i fråga om inkomst, förvärvad under år 1928 och under varje efterföljande år. Det är vidare överenskommet, att bestämmelserna i detta avtal skola upphöra att gälla vid det årsskifte, som infaller närmast efter det en uppsägningstid av sex månader tilländalupit.

5. Det är vidare överenskommet, att skattebelopp, som i ena landet erlagts av personer eller bolag med hemvist i det andra landet och som betalats mer än ett år före denna dag, icke skola återbäras.

Jag har etc.

*b.*

*Kanadensiske statssekreteraren för utrikes ärendena till svenske generalkonsuln i Montreal.*

(Översättning.)

Ottawa, 21st November 1929.

Sir,

It being the desire of our respective Governments to effect an arrangement for reciprocal exemption from Income Tax of income arising within their respective countries from the operation therein of ships owned or controlled by and used in the business of persons or corporations resident in the country of the other, I have the honour to inform you that the Government of Canada agrees to the following undertaking:

1. In respect of Canada the Canadian Government undertakes that in accordance with the provisions of The

Ottawa, den 21 november 1929.

Sir,

Då det är våra respektive regeringars önskan att ingå en överenskommelse om ömsesidig befrielse från inkomstskatt å inkomst, som inom deras respektive länder uppkommer av rederirörelse med fartyg, vilka ägas eller kontrolleras samt användas i rörelse av personer eller bolag med hemvist på den andras område, har jag äran meddela Eder, att kanadensiska regeringen är villig göra följande åtagande:

1. För Canadas del förpliktar sig kanadensiska regeringen, att i enlighet med bestämmelserna i inkomstskatte-

Income War Tax Act the income from the operation of ships owned or operated by persons or corporations resident in Sweden shall not be liable to taxation.

2. In respect of Sweden the Swedish Government undertakes that in accordance with the provisions of the Royal Ordinance of September 28th, 1928, regarding national tax on income and capital the income from the operation of ships owned or operated by persons or corporations resident in Canada shall in like manner be exempt from taxation.

3. It is understood that the expression »operation of ships» means the business carried on by an owner of ships and that for the purpose of this definition the expression »owner» includes any charterer.

4. It is agreed that the exemption from income tax on the income derived from the operation of the aforementioned ships shall be deemed to be effective in respect of the income earned in the year 1928 and each year thereafter. It is further agreed that the provisions of this arrangement may be terminated on the first of January of any year, subject to six months' notice by either party to the other of its intention to terminate the same.

5. It is further agreed that taxes which have been paid by persons or corporations resident in the country of the other and which have been paid more than a year from the date hereof shall not be refunded.

I have the honour to be,
Sir
Your obedient servant,

lagen (Income War Tax Act) inkomst av rederirörelse med fartyg, som ägas eller ledas av personer eller sammanslutningar med hemvist i Sverige, icke skall beskattas.

2. För Sveriges del förpliktar sig svenska regeringen, att i enlighet med bestämmelserna i Kungl. Förordningen den 28 september 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt inkomst av rederirörelse med fartyg, som ägas eller ledas av personer eller sammanslutningar med hemvist i Canada, skall på samma sätt vara fri från skatt.

3. Det är överenskommet, att uttrycket »rederirörelse» betyder den rörelse, som bedrives av ägare till fartyg, och att i detta sammanhang uttrycket »ägare» innefattar varje befraktare.

4. Det är överenskommet, att befrielse från inkomstskatt å inkomst, som härrör från rederirörelse med ovannämnda fartyg, skall anses hava inträtt i fråga om inkomst, förvärvad under år 1928 och under varje efterföljande år. Det är vidare överenskommet, att bestämmelserna i detta avtal skola upphöra att gälla vid det årsskifte, som infaller närmast efter det en uppsägningstid av sex månader tilländalupit.

5. Det är vidare överenskommet, att skattebelopp, som i ena landet erlagts av personer eller bolag med hemvist i det andra landet och som betalats mer än ett år före denna dag, icke skola återbäras.

Jag har etc.

# Överenskommelse med Irländska Fristaten om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster, härrörande från rederirörelse. Dublin den 8 oktober 1931.

## Överenskommelse mellan Sverige och Irländska Fristaten om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från rederirörelse.

Hans Majestät Konungens av Sverige regering och Irländska Fristatens regering, vilka önska avsluta en överenskommelse angående ömsesidigt fritagande från beskattning av rederirörelse i vissa fall, hava överenskommit om följande:

*Artikel I.*

Irländska Fristatens regering samtycker jämlikt paragraf 4 i 1927 års finansakt att tillsvidare medgiva befrielse från inkomstskatt (inbegripet sur-tax) för intäkter och vinster härrörande från rederirörelse, vilken drives av en enskild person bosatt i Sverige och icke bosatt i Irländska Fristaten, eller av ett bolag eller en korporation, vars verksamhet ledes och kontrolleras i Sverige.

*Artikel II.*

Med hänsyn till bestämmelsen i artikel I förklarar Kungl. Svenska regeringen, att personer bosatta i Irländska Fristaten och bolag eller korporationer, vilkas verksamhet ledes och kontrolleras i Irländska Fristaten, jämlikt 72 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 och 29 § Kungl. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt av samma dag skola vara befriade från all skatt för inkomst beträffande fartyg, som anlöpa svenska hamnar.

## Agreement between the Irish Free State and Sweden for the Reciprocal Exemption from Income Tax in certain cases of Profits accruing from the Business of Shipping.

The Government of the Irish Free State and the Royal Swedish Government, being desirous of concluding an Agreement for the reciprocal exemption from taxation of the business of shipping in certain cases, have agreed as follows: —

*Article I.*

The Government of the Irish Free State by virtue of Section 4 of the Finance Act. 1927, provisionally agree to grant relief from Income Tax (including Surtax), in respect of profits or gains arising from the business of Shipping carried on by an individual resident in Sweden, and not resident in the Irish Free State, or by a Company or Corporation whose business is managed and controlled in Sweden.

*Article II.*

In view of the stipulation contained in Article I, the Royal Swedish Government declare that individuals resident in the Irish Free State and companies or corporations whose business is managed and controlled in the Irish Free State shall under the 72 § of the Swedish Communal Taxation Law of September 28th, 1928 and 29 § of the Income and Property Taxation Ordinance of the same day be exempt from any tax on income in respect of ships calling at Swedish ports.

*Artikel III.*

Med uttrycket »rederirörelse» förstås den verksamhet, som bedrives av en ägare av fartyg, och i detta sammanhang innefattar uttrycket »ägare» envar befraktare.

*Artikel IV.*

Denna överenskommelse träder i kraft dagen för undertecknandet och kan när som helst uppsägas av envar av de kontraherande parterna med sex månaders uppsägningstid.

Denna överenskommelse skall upphöra att gälla om och så snart som antingen de lättnader, som medgivas enligt artikel I här ovan beträffande inkomstskatt i Irländska Fristaten, förlora sin giltighet eller de personer och bolag, som omnämnas i artikel II här ovan, upphöra att vara fritagna från däri omförmälda skatter beträffande däri omförmäld inkomst.

Till yttermera visso hava undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade, underskrivit denna överenskommelse och försett den med sina sigill.

Som skedde i två exemplar i Dublin den 8 oktober 1931.

*Article III.*

The expression »the business of Shipping» means the business carried on by an owner of ships, and for the purpose of this definition the expression »owner» includes any charterer.

*Article IV.*

This Agreement takes effect on the day of signature, and may be denounced by either of the Contracting Parties at any time by giving notice six months in advance.

This Agreement shall cease to have effect if, and so soon as, either the relief to be granted under Article I hereof in respect of Income Tax in the Irish Free State ceases to have legal effect, or the individuals and companies mentioned in Article II hereof cease to be exempt from the taxes therein mentioned in respect of the profits therein mentioned.

In Witness Whereof the Undersigned, duly authorised to that effect, have signed this Agreement and have affixed thereto their Seals.

Done in duplicate at Dublin this 8th October 1931.

## Överenskommelse med Grekland angående ömsesidigt fritagande från inkomstskatt av vissa inkomster, härrörande från rederiföretag. Athen den 19 november 1931.

(Översättning.)

**Accord entre la Suède et la Grèce en vue d'exempter réciproquement de l'impôt sur le revenu certains bénéfices provenant des entreprises de transports maritimes.**

**Överenskommelse mellan Sverige och Grekland angående ömsesidigt fritagande från inkomstskatt av vissa inkomster härrörande från rederiföretag.**

Le Gouvernement Royal Suédois, et le Gouvernement de la République Hellénique, désireux de conclure un

Kungl. Svenska regeringen och Hellenska Republikens regering, vilka önska avsluta en överenskommelse i syfte

accord en vue d'exempter réciproquement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de patente, en certains cas, les bénéfices provenant des entreprises de transports maritimes, sont convenus des dispositions suivantes:

*Article 1er.*

Le Gouvernement de la République Hellénique convient de prendre toutes les dispositions utiles, aux termes de l'article 3 de la loi No. 3338 du 15 juin 1925 et de l'article 7 du Décret-Loi du 18 avril 1926 modifié par le Décret-Loi du 23 mars 1929, en vue d'exempter de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la patente exigibles en Grèce pour l'exercice fiscal 1931—1932 et tout exercice fiscal ultérieur, les bénéfices réalisés par les opérations d'armement maritime effectuées, soit par une personne domiciliée en Suède et non domiciliée en Grèce, soit par une société exerçant en Suède la direction et la surveillance de ces opérations.

*Article 2.*

Le Gouvernement de Sa Majesté le Roi de Suède déclare par la présente que, en vertu des lois suédoises, relatives à l'impôt d'état sur le revenu et sur la propriété (statlig inkomst- och förmögenhetsskatt) et à l'impôt communal sur les biens immobiliers et sur le revenu (kommunal skatt å fastighet och inkomst) aucun impôt n'est dû sur les bénéfices réalisés par les opérations d'armement maritime effectuées soit par une personne domiciliée en Grèce et non domiciliée en Suède soit par une société exerçant en Grèce la direction et la surveillance de ces opérations.

*Article 3.*

Par »opérations d'armement maritimes» s'entendent les opérations effectuées par un armateur de navires, et

att ömsesidigt från inkomstskatt och näringsskatt i vissa fall fritaga inkomster härrörande från rederiföretag, hava överenskommit om följande bestämmelser:

*Artikel 1.*

Den Hellenska Republikens regering åtager sig att vidtaga alla erforderliga åtgärder jämlikt artikel 3 i lagen No. 3338 den 15 juni 1925 och artikel 7 i lagen den 18 april 1926 i den lydelse nämnda lag erhållit genom lagen den 23 mars 1929 för att från inkomstskatt och »patente»-skatt, som förfalla till betalning i Grekland under beskattningsåret 1931—1932 och varje senare beskattningsår, fritaga inkomster härrörande från rederirörelse, vilken drives antingen av en person, som är bosatt i Sverige och icke är bosatt i Grekland, eller av ett bolag, som i Sverige leder och övervakar dylik rörelse.

*Artikel 2.*

Hans Maj:t Konungens av Sverige regering förklarar härmed, att, jämlikt de svenska lagarna angående statling inkomst- och förmögenhetsskatt samt angående kommunal skatt å fastighet och inkomst, skatt icke påläges inkomster härrörande från rederirörelse, vilken drives antingen av en person, som är bosatt i Grekland och icke är bosatt i Sverige, eller av ett bolag, som i Grekland leder eller övervakar dylik rörelse.

*Artikel 3.*

Med »rederirörelse» förstås den rörelse, som drives av redare i fartyg, och med hänsyn till denna definition

aux fins de cette définition le terme »armateur» comprend également les affréteurs.

*Article 4.*

Le présent accord ne pourra être dénoncé qu'au 1er janvier de chaque année moyennant un préavis de six mois.

En tout cas il cessera d'être en vigueur dès que les exemptions à accorder aux termes de l'article 1 du présent accord pour l'impôt sur le revenu et l'impôt de patente en Grèce cesseront d'avoir force de loi, ou que l'impôt sur le revenu perçu en Suède frappera les bénéfices visés à l'article 2 du présent accord.

En foi de quoi, les soussignés dûment autorisés à cet effet, ont signé le présent accord et y ont apposé leurs sceaux.

Fait en double exemplaire à Athènes, le 19 novembre 1931.

innefattar benämningen »redare» jämväl befraktare.

*Artikel 4.*

Denna överenskommelse må endast uppsägas att träda ur kraft den 1 januari varje år med iakttagande av en uppsägningstid av sex månader.

Under alla omständigheter skall den träda ur kraft, så snart de lättnader, som jämlikt artikel 1 i denna överenskommelse skola medgivas i fråga om inkomstskatt i Grekland, icke längre lagenligt kunna beviljas, eller ock då i Sverige utgående inkomstskatt pålägges inkomster, som avses i artikel 2 i denna överenskommelse.

Till bekräftelse härav hava undertecknade, därtill behörigen bemyndigade, underskrivit denna överenskommelse och försett den med sina sigill.

Som skedde i två exemplar i Athen den 19 november 1931.

## Ministeriella noter, växlade med Amerikas Förenta Stater angående befrielse från skatt å inkomst, härrörande från rederirörelse. Washington den 31 mars 1938.[1]

*a.*

*Svenske ministern i Washington till nordamerikanske statssekreteraren.*

(Översättning.)

Washington, March 31, 1938.

Sir:

In order to insure that Swedish shipping will continue to enjoy the benefits of tax exemption which have been in effect in the United States of America pursuant to the exchange of notes commencing with the Swedish Legation's notes of January 27, 1922, and February 24, 1922, I have the honour to inform

Washington den 31 mars 1938.

Herr Statssekreterare,

I syfte att säkerställa, att svensk sjöfart må fortsätta att åtnjuta den skattefrihet, som gällt i Amerikas Förenta Stater i överensstämmelse med den genom svenska beskickningens noter den 27 januari 1922 och 24 februari 1922 inledda notväxlingen, har jag äran meddela Eder, att i Amerikas Förenta Stater bil-

[1] Jfr p. 16 i prot. till det fullständiga avtalet med Amerikas Förenta Stater.

you that, on condition of reciprocity, corporations, including maritime shipping companies, organized in the United States of America, the vessels of which, documented under the laws of the United States, call at Swedish ports either to load or to unload cargo, or to embark or to land passengers, shall be exempted by the Government of Sweden from the payment of taxes on income or profits derived exclusively from the operation of such vessels.

dade bolag, däri inbegripna rederiföretag, vilkas i Förenta Staterna inregistrerade fartyg besöka svenska hamnar för lastning eller lossning eller för att taga ombord eller ilandsätta passagerare, under förutsättning av ömsesidighet skola av svenska regeringen fritagas från gäldande av skatt å inkomst eller vinst härrörande uteslutande från sjöfart bedriven med sådana fartyg.

In consequence thereof, the Royal Ordinance of September 28, 1928, concerning Income and Property Taxation, and The Swedish Communal Taxation Law of the same date shall in no case be applied to American shipping corporations, including maritime shipping companies, organized in the United States of America.

I följd härav skola Kungl. Förordningen den 28 september 1928 angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt och Kommunalskattelagen samma dag icke i något fall tillämpas på i Amerikas Förenta Stater bildade sjöfartsbolag, däri inbegripna rederiföretag.

This exemption shall apply even though an American corporation or company has an agency or a branch office in Sweden, provided that the activities of the agency or branch office be limited to the direct operation of vessels.

Denna befrielse skall gälla även för det fall att ett amerikanskt bolag eller företag har en agentur eller filial i Sverige, förutsatt att agenturens eller filialens verksamhet är begränsad till att uteslutande avse sjöfart.

By »maritime shipping companies» shall be understood companies which are managed by an »owner» of vessels, the term »owner» including charterers.

Med »rederiföretag» skall förstås företag, som drivas av »ägare» av fartyg, varvid uttrycket »ägare» skall innesluta även befraktare.

Income or profits derived from the operation of vessels shall also include income or profits derived from the sale in Sweden of steamship tickets issued by an American corporation or company.

Inkomst eller vinst härrörande från sjöfart skall även anses innefatta inkomst eller vinst härrörande från försäljning i Sverige av fartygsbiljetter, som utfärdats av ett amerikanskt bolag eller företag.

The same exemption from taxation shall, on condition of reciprocity, likewise be enjoyed by citizens of the United States of America, not residents in Sweden, for income which consists exclusively of earnings derived from the operation of a vessel, or vessels, documented under laws of the United States of America.

Samma skattefrihet skall under förutsättning av ömsesidighet likaledes åtnjutas av medborgare i Amerikas Förenta Stater, vilka icke äro boende i Sverige, för inkomst, som består uteslutande av intäkt härrörande från sjöfart med fartyg, vilka äro inregistrerade i Amerikas Förenta Stater.

This exemption may be terminated at any time by either Government on six

Denna befrielse kan av endera av de båda regeringarna bringas att upphöra

months' notice given to the other Government.

With renewed assurances of my highest consideration, I have the honour to remain, Sir,

Your most obedient servant,

efter därom sex månader i förväg till den andra regeringen lämnat meddelande.

Med förnyad försäkran etc.

*b.*

*Nordamerikanske statssekreteraren till svenske ministern i Washington.*

(Översättning.)

Washington, March 31, 1938.

Sir:

In order to insure that American shipping will continue to enjoy the benefits of tax exemption which have been in effect in Sweden pursuant to the exchange of notes commencing with the Swedish Legation's notes of January 27, 1922, and February 24, 1922, I have the honor to inform you that, on condition of reciprocity, corporations, including maritime shipping companies, organized in Sweden, the vessels of which, documented under the laws of Sweden, call at ports in the United States of America either to load or to unload cargo, or to embark or to land passengers, shall be exempted by the Government of the United States of America from the payment of taxes on income or profits derived exclusively from the operation of such vessels.

In consequence thereof, Sweden is held to have satisfied the equivalent exemption provisions of Sections 212 (b) and 231 (e) of the Revenue Act of 1936 and the provisions for taxation of the income of corporations contained in said Act shall in no case be applied to corporations, including maritime shipping companies, organized in Sweden.

This exemption shall apply even though a Swedish corporation or company has an agency or a branch office in the United States, provided that the activities of the agency or branch office are limited to the direct operation of vessels.

Washington den 31 mars 1938.

Herr Minister,

I syfte att säkerställa, att amerikansk sjöfart må fortsätta att åtnjuta den skattefrihet, som gällt i Sverige i överensstämmelse med den genom svenska beskickningens noter den 27 januari 1922 och 24 februari 1922 inledda notväxlingen, har jag äran meddela Eder, att i Sverige bildade bolag, däri inbegripna rederiföretag, vilkas i Sverige inregistrerade fartyg besöka hamnar i Amerikas Förenta Stater för lastning eller lossning eller för att taga ombord eller ilandsätta passagerare, under förutsättning av ömsesidighet skola av Amerikas Förenta Staters regering fritagas från gäldande av skatt å inkomst eller vinst härrörande uteslutande från sjöfart bedriven med sådana fartyg.

I följd härav skall Sverige anses hava uppfyllt bestämmelserna angående motsvarande befrielse i sektionerna 212 b och 231 e av Revenue Act av år 1936, och bestämmelserna i sagda lag angående beskattning av bolags inkomst skola icke i något fall tillämpas på i Sverige bildade bolag, däri inbegripna rederiföretag.

Denna befrielse skall gälla även för det fall att ett svenskt bolag eller företag har en agentur eller filial i Amerikas Förenta Stater, förutsatt att agenturens eller filialens verksamhet är begränsad till att uteslutande avse sjöfart.

By »maritime shipping companies», shall be understood companies which are managed by an »owner» of vessels, the term »owner» including charterers.

Income or profits derived from the operation of vessels shall also include income or profits derived from the sale in the United States of steamship tickets issued by a Swedish corporation or company.

The same exemption from taxation shall, on condition of reciprocity, likewise be enjoyed by subjects of Sweden, not residents in the United States of America, for income which consists exclusively of earnings derived from the operation of a vessel, or vessels, documented under the laws of Sweden.

This exemption may be terminated at any time by either Government on six months' notice given to the other Government.

Accept, Sir, the renewed assurances of my highest consideration.

Med »rederiföretag» skall förstås företag, vilka drivas av »ägare» av fartyg, varvid uttrycket »ägare» skall innesluta även befraktare.

Inkomst eller vinst härrörande från sjöfart skall även anses innefatta inkomst eller vinst härrörande från försäljning i Amerikas Förenta Stater av fartygsbiljetter, som utfärdats av ett svenskt bolag eller företag.

Samma skattefrihet skall under förutsättning av ömsesidighet likaledes åtnjutas av svenska medborgare, vilka icke äro boende i Amerikas Förenta Stater, för inkomst, som består uteslutande av intäkt härrörande från sjöfart med fartyg, vilka äro inregistrerade i Sverige.

Denna befrielse kan av endera av de båda regeringarna bringas att upphöra efter därom sex månader i förväg till den andra regeringen lämnat meddelande.

Mottag, etc.

## Överenskommelse med Argentina om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från sjö- eller luftfartstrafik. Buenos Aires den 20 november 1948.

(Tillämpningskungörelse införd sid. 699.)

*Argentinska utrikesministeriet till Kungl. Maj:ts beskickning i Buenos Aires.*

(Översättning).

Señor Ministro:

Tengo el honor de dirigirme a V. E. en nombre del Gobierno argentino, deseoso de evitar la doble imposición de las rentas provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea y con el fin de estimular el tráfico comercial con Suecia, para manifestarle lo siguiente:

1. — El Gobierno argentino, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 10 de la ley nº. 11.682, texto

Herr Minister,

Härmed har jag äran vända mig till Eders Excellens och i den argentinska regeringens namn framföra dess önskan att undvika dubbelbeskattning av intäkter härrörande från sjö- och luftfartsrörelse i syfte att uppmuntra den kommersiella trafiken med Sverige samt meddela följande:

1. I kraft av den rätt, som enligt artikel 10 i lag n:r 11.682 år 1947 tillkommer den argentinska regeringen, för-

ordenado en 1947, se compromete, bajo condición de reciprocidad, a eximir del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto sobre beneficios, a los ingresos provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea entre la República Argentina y cualquier otro país, obtenidos por empresas constituídas en Suecia.

2. — La expresión »ejercicio de la navegación marítima y/o aérea» significa el negocio de transporte de personas o cosas efectuado por proprietarios o fletadores de naves o aeronaves.

3. — Por »empresas constituídas en Suecia» se entiende a las personas físicas individuales residentes en dicho país sin domicilio en la República Argentina, que ejerzan el negocio de transporte marítimo o aéreo y a las sociedades de capitales o personas constituídas conforme a las leyes de Suecia y que tengan dentro de su territorio la sede de su dirección y administración central. Se incluye asimismo bajo ese concepto la explotación del transporte marítimo o aéreo efectuado por el Estado Sueco o por sociedades en las cuales aquel sea parte.

4. — La exención prevista en el punto 1. comprenderà a todos los réditos obtenidos a partir del 1º de enero de 1946 y el Gobierno argentino podrá dejarla sin efecto en cualquier momento con un preaviso de 6 meses.

Al expresar a V. E. que la respuesta favorable se considerará como un Convenio entre las Altas Partes Contratantes me complazco en saludarlo con las expresiones de mi consideración más distinguida.

*H. Sosa Molina.*

binder sig denna att, under villkor av ömsesidighet, från inkomstskatt och varje annan skatt å vinster fritaga sådana intäkter som härröra från sjö- och luftfartstrafik mellan Argentina och annat land och som intjänats av i Sverige konstituerade företag.

2. Uttrycket »sjö- och/eller luftfartstrafik» innebär yrkesmässig transport av personer eller saker som utföres av ägare till eller befraktare av fartyg eller luftfartyg.

3. Med »företag konstituerade i Sverige» avses fysiska personer, bosatta i sagda land och utan fast bostad i Argentina, vilka yrkesmässigt utföra sjö- och luftfartstransporter samt de aktiebolag eller sammanslutningar, vilka upprättats i enlighet med svensk lag och vilkas styrelse och ledning ha sitt säte inom svenskt territorium. Häri inbegripas jämväl sjö- och lufttransporter som utföras av svenska staten eller av företag vari densamma är delägare.

4. Den i punkt 1. förutsedda befrielsen skall inbegripa alla intäkter influtna från och med den 1 januari 1946 och skall argentinska staten efter en uppsägningstid av 6 månader vara befriad från förpliktelsen att medgiva skattebefrielse.

Ett gynnsamt svar från Eders Excellens kommer att betraktas som en överenskommelse mellan de Höga Fördragsslutande Parterna.

Mottag, Herr Minister, försäkran om min mest utmärkta högaktning.

*H. Sosa Molina.*

*Kungl. Maj:s beskickning i Buenos Aires till argentinska utrikesministeriet.*

(Översättning.)

Señor Ministro:

Tengo el honor de dirigirme a Vuestra Excelencia acusando recibo de su atenta nota D. E. S. No. 2600 de la fecha, cuyo texto es el siguiente:

»A S. E. el señor Enviado Extraordinario y Ministro Plenipotenciario de Suecia, D. Carl Olof Gisle,

S/D.

Señor Ministro:

Tengo el honor de dirigirme a V. E. en nombre del Gobierno argentino, deseoso de evitar la doble imposición de las rentas provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea y con el fin de estimular el tráfico comercial con Suecia, para manifestarle lo siguiente:

1. — El Gobierno argentino, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 10 de la ley nº. 11.682, texto ordenado en 1947, se compromete, bajo condición de reciprocidad, a eximir del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto sobre beneficios, a los ingresos provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea entre la República Argentina y cualquier otro país, obtenidos por empresas constituídas en Suecia.

2. — La expresión »ejercicio de la navegación marítima y/o aérea» significa el negocio de transporte de personas o cosas efectuado por propietarios o fletadores de naves o aeronaves.

3. — Por »empresas constituídas en Suecia» se entiende a las personas físicas individuales residentes en dicho país sin domicilio en la República Argentina, que ejerzan el negocio de transporte marítimo o aéreo y a las sociedades de capitales o personas constituídas conforme a las leyes de Suecia y que tengan dentro de su territorio la sede de su

Herr Minister,

Jag har äran härmed erkänna mottagandet av Eder note n:o 2600, vars text har följande lydelse:

»Till Herr C. O. Gisle, Envoyé extraordinaire et Ministre plénipotentiaire.

Herr Minister,

Härmed har jag äran vända mig till Eders Excellens och i den argentinska regeringens namn framföra dess önskan att undvika dubbelbeskattning av intäkter härrörande från sjö- och luftfartsrörelse i syfte att uppmuntra den kommersiella trafiken med Sverige samt meddela följande:

1. I kraft av den rätt, som enligt artikel 10 i lag n:o 11.682 år 1947 tillkommer den argentinska regeringen, förbinder sig denna att, under villkor av ömsesidighet, från inkomstskatt och varje annan skatt å vinster fritaga sådana intäkter som härröra från sjö- och luftfartstrafik mellan Argentina och annat land och som intjänats av i Sverige konstituerade företag.

2. Uttrycket »sjö- och/eller luftfartstrafik» innebär yrkesmässig transport av personer eller saker som utföres av ägare till eller befraktare av fartyg eller luftfartyg.

3. Med »företag konstituerade i Sverige» avses fysiska personer, bosatta i sagda land och utan fast bostad i Argentina, vilka yrkesmässigt utföra sjö- och luftfartstransporter samt de aktiebolag eller sammanslutningar, vilka upprättats i enlighet med svensk lag och vilkas styrelse och ledning ha sitt säte inom svenskt territorium. Häri inbegripas jämväl sjö-

dirección y administración central. Se incluye asimismo bajo ese concepto la explotación del transporte marítimo o aéreo efectuado por el Estado Sueco o por sociedades en las cuales aquel sea parte.

4. — La exención prevista en el punto 1. comprenderá a todos los réditos obtenidos a partir del 1º de enero de 1946 y el Gobierno argentino podrá dejarla sin efecto en cualquier momento con un preaviso de 6 meses.

Al expresar a V. E. que la respuesta favorable se considerará como un Convenio entre las Altas Partes Contratantes me complazco en saludarlo con las expresiones de mi consideración más distinguida.

H. Sosa Molina.»

Al comunicar a Vuestra Excelencia el acuerdo del Gobierno de Suecia con los términos de la nota transcripta, deseo hacer presente a Vuestra Excelencia que:

1. El Gobierno de Suecia, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 20 del decreto fecha 26 de julio de 1947 (No. 576) sobre impuesto a la renta, y el artículo 72 de la ley sobre impuesto municipal, fecha 28 de septiembre de 1928 (No. 370), se compromete a eximir del impuesto a la renta y de todo otro impuesto sobre los beneficios, a los ingresos provenientes del ejercicio de la navegación marítima o aérea entre Suecia y cualquier otro país, obtenidos por empresas constituídas en la República Argentina.

2. Por »empresas constituídas en la República Argentina» se entiende a las personas físicas individuales residentes en dicho país sin domicilio en Suecia, que ejerzan el negocio del transporte marítimo y aéreo, y a las sociedades anónimas y otras asociaciones constituídas conforme a las leyes de la República Argentina y que tengan dentro de su territorio la sede de su dirección y administración central. Se incluye asimismo bajo ese concepto la explotación del transporte marítimo o aéreo efectuado por el Estado Sueco o por sociedades en las cuales aquel sea parte.

och lufttransporter som utföras av svenska staten eller av företag vari densamma är delägare.

4. Den i punkt 1. förutsedda befrielsen skall inbegripa alla intäkter influtna från och med den 1 januari 1946 och skall argentinska staten efter en uppsägningstid av 6 månader vara befriad från förpliktelsen att medgiva skattebefrielse.

Ett gynnsamt svar från Eders Excellens kommer att betraktas som en överenskommelse mellan de Höga Fördragsslutande Parterna.

Mottag, Herr Minister, försäkran om min mest utmärkta högaktning.

H. Sosa Molina.»

Jämte det jag till Eders Excellens framför den svenska regeringens samtycke till innehållet i ovan citerade note önskar jag meddela Eders Excellens följande:

1. I kraft av den rätt, som enligt 20 § förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt och 72 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) tillkommer den svenska regeringen, förbinder sig denna att från inkomstskatt och varje annan skatt å vinst fritaga sådana intäkter som härröra från sjö- och luftfartstrafik mellan Sverige och annat land och som intjänats av i Argentina konstituerade företag.

2. Med »företag konstituerade i Argentina» avses fysiska personer, bosatta i sagda land och utan fast bostad i Sverige, vilka yrkesmässigt utföra sjö- och luftfartstransporter, ävensom aktiebolag och andra sammanslutningar, vilka upprättats i enlighet med argentinsk lag och vilkas styrelse och ledning ha sitt säte inom argentinskt territorium. Skattebefrielsen inbegriper jämväl inkomster

nistración central. La exención de impuestos incluye asimismo los ingresos de la explotación del transporte marítimo y aéreo efectuada por el Estado argentino o por sociedades en las cuales aquel sea parte.

3. La exención prevista en el punto 1 comprenderá todos los réditos obtenidos a partir del 1º de enero de 1946, y el Gobierno de Suecia podrá dejarlo sin efecto en cualquier momento con un preaviso de 6 meses.

Aprovecho la oportunidad para expresar a Vuestra Escelencia las seguridades de mi más alta y distinguída consideración.

av sjö- och luftfartstransporter, som utföras av argentinska staten eller av företag vari densamma är delägare.

3. Den i punkt 1. förutsedda skattebefrielsen skall inbegripa alla intäkter influtna från och med den 1 januari 1946 och skall svenska staten efter en uppsägningstid av 6 månader vara befriad från förpliktelsen att medgiva skattebefrielse.

Mottag, Herr Minister, försäkran om min mest utmärkta högaktning.

## b) Övriga partiella avtal.

### Avtal med de Socialistiska Rådsrepublikernas Union, med tillhörande slutprotokoll, angående den ryska handelsdelegationens i Stockholm rättigheter och skyldigheter. Moskva den 8 oktober 1927.

Ratificerat av Sverige den 31 mars 1928. Ratifikationerna utväxlade i Stockholm den 31 mars 1928.

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 647.)

(Översättning.)

Le Gouvernement de Sa Majesté le Roi de Suède et le Gouvernement de l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes ayant signé en date du 15 mars 1924 un arrangement destiné à régler les relations commerciales entre les deux pays, et estimant utile de fixer pour la durée de cet arrangement les droits et les obligations de l'organe dénommé »Représentation Commerciale» institué par le Gouvernement de l'Union pour l'exercice du commerce extérieur avec la Suède, ont résolu de conclure une Convention à cet effet, et

Kungl. Svenska Regeringen och Regeringen för de Socialistiska Rådsrepublikernas Union, vilka den 15 mars 1924 undertecknat en överenskommelse för reglerande av handelsförbindelserna mellan de båda länderna och vilka finna lämpligt att för denna överenskommelses giltighetstid fastställa de rättigheter och förpliktelser, som skola gälla för det organ, benämnt handelsdelegationen, vilket av Unionens regering inrättats för handhavande av utrikeshandeln med Sverige, hava beslutat att för detta ändamål ingå ett av-

ont désigné pour leurs plénipotentiaires, savoir:

— — — — — — — — — — — — —

lesquels après avoir échangé leurs pleins pouvoirs, trouvés en bonne et due forme, ont arrêté les dispositions suivantes.

*Article Premier.*

Considérant que le monopole du commerce extérieur dans l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes appartient à l'Etat, le Gouvernement suédois accordera à la Représentation Commerciale de l'Union la possibilité d'exercer sur le territoire suédois les fonctions imposées à cette Représentation par le Gouvernement de l'Union, à savoir:

a) de pourvoir aux intérêts de l'Union et de ses citoyens en ce qui concerne le commerce extérieur et de contribuer au développement des relations commerciales et économiques entre la Suède et l'Union,

b) de régler et d'exercer le commerce extérieur et l'échange de marchandises entre l'Union et la Suède dans des conditions qui ne soient pas contraires aux dispositions de la loi suédoise.

La Représentation Commerciale jouira en Suède des droits reconnus aux corporations (personnes) juridiques dans l'article II alinéa 2 de l'arrangement commercial conclu entre la Suède et l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes le 15 mars 1924.

*Article II.*

La Représentation Commerciale, qui est rattachée à la Légation de l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes en Suède, aura son siège à Stockholm et sera dirigée par un chef portant actuellement le titre de Représentant Commercial.

Le Représentant Commercial et son adjoint appartiendront au personnel

tal och hava till sina fullmäktige utsett:

— — — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava utväxlat sina fullmakter, som befunnits i god och behörig form, överenskommit om följande bestämmelser.

*Artikel 1.*

I betraktande av att monopolet å utrikeshandeln i de Socialistiska Rådsrepublikernas Union tillhör staten, skall Svenska Regeringen lämna Unionens handelsdelegation möjlighet att å svenskt område fullgöra de uppgifter, som av Unionens regering ålagts delegationen, nämligen:

a) att tillvarataga Unionens och dess medborgares intressen i avseende å utrikeshandeln och att bidraga till utvecklingen av de kommersiella och ekonomiska förbindelserna mellan Sverige och Unionen;

b) att reglera och handhava utrikeshandeln och varuutbytet mellan Unionen och Sverige på sätt, som icke strider mot svensk lag.

Handelsdelegationen skall i Sverige åtnjuta de rättigheter, som i art. 2, mom. 2, i det den 15 mars 1924 mellan Sverige och de Socialistiska Rådsrepublikernas Union ingångna handelsavtalet tillerkännas sammanslutningar (juridiska personer).

*Artikel 2.*

Handelsdelegationen, som är ansluten till de Socialistiska Rådsrepublikernas Unions beskickning i Sverige, skall hava sitt säte i Stockholm och stå under ledning av en chef, för närvarande benämnd handelsdelegat.

Handelsdelegaten och hans ställföreträdare skola tillhöra den diplomatiska

diplomatique de la Légation de l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes.

*Article III.*

Outre les personnes visées à l'article II, tous les membres de la Représentation Commerciale seront exemptés de l'impôt suédois sur le revenu qu'ils pourront tirer de leurs fonctions au service du Gouvernement de l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes. Il est entendu que les membres de la Représentation Commerciale devront être des ressortissants de l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes nommés et envoyés à Stockholm par le Commissariat du Peuple du Commerce Extérieur et Intérieur de l'Union. Leur nombre ne devra pas dépasser 40 personnes.

La Représentation Commerciale jouira de l'exterritorialité pour ses locaux officiels à Stockholm.

En outre la Représentation Commerciale aura le droit de se servir du chiffre.

*Article IV.*

La Représentation Commerciale agissant à tous égards pour le compte du Gouvernement de l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes, celui-ci assumera la responsabilité de toutes les transactions conclues par son Représentant Commercial ou par les membres de la Représentation dûment autorisés à cet effet.

La Représentation Commerciale sera exemptée de l'obligation de se faire inscrire au registre du commerce de la ville de Stockholm, mais sera tenue de faire paraître successivement dans le Journal Officiel (Post- och Inrikes Tidningar) le nom des membres de la Représentation qui ont qualité pour la représenter. Cette qualité aura force obligatoire pour ce qui concerne toute transaction jusqu'à ce que par les soins de la Représentation Commerciale il ait été rendu public dans le Journal Officiel personalen vid de Socialistiska Rådsrepublikernas Unions beskickning.

*Artikel 3.*

Förutom de i art. 2 angivna personerna skola samtliga medlemmar av handelsdelegationen vara befriade från skatt i Sverige för inkomst av sin verksamhet i de Socialistiska Rådsrepublikernas Unions regerings tjänst. Det är överenskommet, att handelsdelegationens medlemmar skola vara medborgare i de Socialistiska Rådsrepublikernas Union samt utsedda och utsända till Stockholm av Unionens folkkommissariat för utrikes och inrikes handel. Deras antal må icke överstiga 40 personer.

Handelsdelegationen skall åtnjuta exterritorialitetsrätt för sina tjänstelokaler i Stockholm.

Handelsdelegationen skall dessutom hava rätt att använda chiffer.

*Artikel 4.*

Då handelsdelegationen i alla avseenden är verksam å de Socialistiska Rådsrepublikernas Unions regerings vägnar, skall denna regering ansvara för alla transaktioner, som avslutats av handelsdelegaten eller av handelsdelegationens därtill vederbörligen bemyndigade medlemmar.

Handelsdelegationen skall vara befriad från skyldighet att anmäla sig till handelsregistret i Stockholm, men den skall vara pliktig att i den officiella tidningen (Post- och Inrikes Tidningar) undan för undan kungöra namnen å de av delegationens medlemmar, som äga behörighet att företräda densamma. Varje av dylik behörig medlem företagen transaktion skall hava bindande verkan, intill dess att genom delegationens försorg i den officiella tidningen (Post- och Inrikes Tidningar)

ciel (Post- och Inrikes Tidningar) que les fonctions du titulaire d'une charge qualifiée près la Représentation ont pris fin.

kungjorts, att dennes anställning i sådan egenskap vid delegationen upphört.

*Article V.*

Les questions judiciaires qui pourraient surgir au sujet des transactions commerciales passées par la Représentation Commerciale, seront réglées conformément aux lois matérielles et de procédure suédoises, étant entendu toutefois que dans le cas où un accord existerait entre les parties au contrat la juridiction soviétique sera admise pour les transactions passées en Suède mais exécutoires en l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes.

*Artikel 5.*

De rättsliga frågor, som kunna uppstå rörande handelstransaktioner, företagna av handelsdelegationen, skola i såväl materiellt som processuellt hänseende behandlas i enlighet med svensk rätt; dock må, därest parterna så överenskommit, i Unionen gällande lag tillämpas i fråga om i Sverige avslutade transaktioner, vilka skola fullgöras inom de Socialistiska Rådsrepublikernas Union.

*Article VI.*

Les biens appartenant à l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes en Suède pourront, à moins qu'ils ne tombent, selon les stipulations du droit international, sous l'exercice du droit de souveraineté, ou ne servent à l'activité officielle de la représentation diplomatique et consulaire de l'Union, faire l'objet de saisie ou d'autres mesures exécutoires.

*Artikel 6.*

I Sverige befintlig egendom, tillhörande de Socialistiska Rådsrepublikernas Union, skall, såvida den icke enligt den internationella rättens bestämmelser är underkastad suveränitetsrätt eller nyttjas för Unionens diplomatiska eller konsulära representations officiella verksamhet, kunna vara föremål för utmätning eller andra exekutiva åtgärder.

*Article VII.*

L'obligation de payer l'impôt sur le revenu à l'Etat et à la Commune, qui selon la législation fiscale suédoise incombe à la Représentation Commerciale en tant qu'organe exerçant une activité commerciale, sera régie comme suit:

Sera considérée comme revenu imposable une somme forfaitaire de 0.4 % sur la totalité du chiffre d'affaires des transactions passées par la Représentation Commerciale.

La Représentation Commerciale, tout en étant astreinte, conformément aux dispositions fiscales suédoises, à la déclaration de ses revenus, ne sera toutefois pas tenue de fournir aux auto-

*Artikel 7.*

Den handelsdelegationen enligt svensk skattelagstiftning åvilande skyldigheten att i egenskap av organ, som idkar handelsrörelse, erlägga inkomstskatt till stat och kommun regleras enligt följande grunder:

Såsom beskattningsbar inkomst skall anses ett beräknat belopp av 0.4 % av totalvärdet av handelsdelegationens handelsomsättning.

Det skall åligga handelsdelegationen att i enlighet med den svenska skattelagstiftningens bestämmelser avgiva deklaration angående sin inkomst, men den skall icke vara skyldig att

rités compétentes d'autres informations que celles qui seront nécessaires pour fixer la somme forfaitaire susvisée.

*Article VIII.*

La présente Convention sera ratifiée par Sa Majesté le Roi de Suède avec l'approbation du Riksdag et par le Comité Central Exécutif de l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes. Elle entrera en vigueur le jour de l'échange des ratifications, qui aura lieu à Stockholm aussitôt que faire se pourra.

La Convention restera applicable jusqu'à l'expiration d'un délai de six mois à dater du jour de sa dénonciation par l'une ou l'autre des Parties Contractantes. Elle ne portera toutefois pas ses effets au delà de la durée de validité de l'arrangement commercial, conclu le 15 mars 1924 entre la Suède et l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes.

En foi de quoi, les Plénipotentiaires ont signé la présente Convention et l'ont munie de leurs cachets.

Fait en double exemplaire à Moscou le 8 Octobre 1927.

**Protocole Final.**

La stipulation de l'article II, en vertu de laquelle le Représentant Commercial et son adjoint appartiendront au personnel diplomatique de la Légation de l'Union des Républiques Soviétistes Socialistes à Stockholm, et la stipulation de l'article III, en vertu de laquelle la Représentation Commerciale jouira de l'exterritorialité pour ses locaux officiels à Stockholm, ne s'opposeront pas à l'exécution des significations d'actes à la Représentation Commerciale.

Il est entendu que la limitation à 40 du nombre des membres de la Représentation Commerciale, stipulée à l'article III, n'exclura pas l'admission en Suède des autres personnes dont

*Artikel 8.*

Detta avtal skall ratificeras av Hans Maj:t Konungen av Sverige, under förutsättning av Riksdagens godkännande, samt av de Socialistiska Rådsrepublikernas Unions centralexekutivkommitté. Det skall träda i kraft den dag ratifikationshandlingarna utväxlas, vilket skall äga rum i Stockholm, så snart ske kan.

Avtalet skall förbliva gällande intill utgången av sex månader från den dag, då det av endera fördragsslutande parten uppsagts, dock icke utöver giltighetstiden för det den 15 mars 1924 mellan Sverige och de Socialistiska Rådsrepublikernas Union ingångna handelsavtalet.

Till bekräftelse härav hava de fullmäktige undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i Moskva i två exemplar den 8 oktober 1927.

**Slutprotokoll.**

Bestämmelserna i avtalets art. 2, att handelsdelegaten och hans ställföreträdare skola tillhöra den diplomatiska personalen vid de Socialistiska Rådsrepublikernas Unions beskickning i Stockholm, och i art. 3, att handelsdelegationen skall åtnjuta exterritorialitetsrätt för sina tjänstelokaler i Stockholm, skola icke utgöra hinder för delgivning av rättshandlingar med handelsdelegationen.

Det är överenskommet, att den omständigheten, att handelsdelegationens medlemsantal genom bestämmelsen i art. 3 begränsas till fyrtio, givetvis icke utesluter, att tillstånd att inkom-

l'emploi pourrait être requis, le cas échéant, par l'activité, prévue à la Convention, de la Représentation Commerciale, les dites personnes ne pouvant toutefois se prévaloir des privilèges spéciaux réservés aux 40 membres en vertu des stipulations de l'article précité.

Fait en double exemplaire à Moscou le 8 octobre 1927.

ma i Sverige må lämnas andra personer, vilkas anställning i förekommande fall må befinnas erforderlig med anledning av delegationens verksamhet, sådan den regleras av avtalet; dessa personer skola dock icke åtnjuta de särskilda förmåner, som jämlikt bestämmelserna i sistnämnda artikel tillerkänts de fyrtio medlemmarna.

Som skedde i Moskva i två exemplar den 8 oktober 1927.

## Avtal med Storbritannien om ömsesidigt fritagande i vissa fall från inkomstskatt å intäkter eller vinster, som uppkomma genom agentur. London den 6 juli 1931.[1]

Kungl. Svenska Regeringen och Regeringen i Det Förenade Konungariket Storbritannien och Norra Irland hava, ledda av önskan att avsluta ett avtal om ömsesidigt fritagande i vissa fall från inkomstskatt å intäkter eller vinster, som uppkomma genom en agentur, och härigenom underlätta avslutandet av ett allmänt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, för detta ändamål till sina befullmäktigade ombud utsett:

The Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Royal Swedish Government, being desirous of concluding an Agreement for reciprocal exemption from Income Tax in certain cases of profits or gains arising through an agency and by this means of facilitating the conclusion of a general Agreement for the avoidance of double taxation, have appointed to that end as their plenipotentiaries:

— — — — — — — — — — — — — —

vilka, efter att hava delgivit varandra sina fullmakter och funnit dem i behörig form, överenskommit om följande:

who, having communicated to each other their full powers, found to be in due form, have agreed as follows: —

*Artikel 1.*

Regeringen i det Förenade Konungariket Storbritannien och Norra Irland medgiver, att de intäkter eller vinster, som denna artikel avser, skola, så länge den i artikel 2 angivna befrielsen är gällande, fritagas från inkomstskatt (däri

*Article 1.*

The Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland undertake that the profits or gains to which this Article relates shall, so long as the exemption specified in Article 2 hereof remains effective, be exemp-

[1] Gäller för närvarande icke; se art. XXI i det fullständiga avtalet med Storbritannien.

inbegripet Sur-tax), som påföres i Det Förenade Konungariket för det taxeringsår, som börjar den sjätte april nittonhundratrettio, och för varje följande taxeringsår, och skall vidtaga erforderliga åtgärder jämlikt Section sjutton av Det Förenade Konungarikets parlamentsakt, betecknad såsom 1930 års finansakt, för att lagfästa berörda befrielse.

De intäkter eller vinster, som denna artikel avser, äro sådana intäkter eller vinster, som, antingen direkt eller indirekt, genom en agentur i Det Förenade Konungariket uppkomma för en person, som har hemvist i Sverige men icke i Det Förenade Konungariket, med undantag likväl för intäkter eller vinster, som antingen

(1) uppkomma genom försäljning av varor från lager i Det Förenade Konungariket eller

(2) direkt eller indirekt härröra från någon filial eller affärsledning i Det Förenade Konungariket eller från en sådan agentur i Det Förenade Konungariket, där agenten har samt vanligen begagnar ett allmänt bemyndigande att underhandla om och avsluta avtal.

*Artikel 2.*

Kungl. Svenska Regeringen förklarar härmed, att, enligt i Sverige gällande bestämmelser rörande inkomst- och förmögenhetsskatt, intäkter eller vinster, som denna artikel avser, icke äro underkastade skatt, och förklarar tillika, att så länge den i artikel 1 angivna befrielsen är gällande, de intäkter eller vinster, som denna artikel avser, fortfarande skola fritagas från skatt enligt de bestämmelser rörande inkomst- och förmögenhetsskatt, som under nämnda tid gälla i Sverige.

De intäkter eller vinster, som denna artikel avser, äro sådana intäkter eller vinster, som antingen direkt eller indirekt, genom en agentur i Sverige

ted from Income Tax (including Surtax) chargeable in the United Kingdom for the year of assessment commencing on the sixth day of April, nineteen hundred and thirty, and for every subsequent year of assessment, and will take the necessary action under section seventeen of the Act of Parliament of the United Kingdom known as the Finance Act, 1930, with a view to giving the force of law to the exemption aforesaid.

The profits or gains to which this Article relates are any profits or gains arising whether directly or indirectly, through an agency in the United Kingdom, to a person who is resident in Sweden and is not resident in the United Kingdom, unless the profits or gains either —

(1) arise from the sale of goods from a stock in the United Kingdom, or

(2) accrue directly or indirectly through any branch or management in the United Kingdom or through an agency in the United Kingdom where the agent has and habitually exercises a general authority to negotiate and conclude contracts.

*Article 2.*

The Royal Swedish Government hereby declare that, under the laws of Sweden relating to Income and Property Tax, the profits or gains to which this Article relates are not chargeable to tax, and undertake that, so long as the exemption specified in Article 1 hereof remains effective, the profits or gains to which this Article relates shall continue to be exempt from tax under the laws of Sweden for the time being in force relating to Income and Property Tax.

The profits or gains to which this Article relates are any profits or gains arising, whether directly or indirectly, through an agency in Sweden, to a

uppkomma för en person, som har hemvist i Det Förenade Konungariket men icke i Sverige, med undantag likväl för intäkter eller vinster, som antingen

(1) uppkomma genom försäljning av varor från lager i Sverige, eller

(2) direkt eller indirekt härröra från någon filial eller affärsledning i Sverige eller från en sådan agentur i Sverige, där agenten har samt vanligen begagnar ett allmänt bemyndigande att underhandla om och avsluta avtal.

person who is resident in the United Kingdom and is not resident in Sweden, unless the profits or gains either —

(1) arise from the sale of goods from a stock in Sweden; or

(2) accrue directly or indirectly through any branch or management in Sweden or through an agency in Sweden where the agent has and habitually exercises a general authority to negotiate and conclude contracts.

*Artikel 3.*

Enligt detta avtal inbegriper uttrycket »person» varje sammanslutning av personer, vare sig en juridisk person eller icke, och en sammanslutning, som utgör en juridisk person, skall anses äga hemvist i Det Förenade Konungariket, om dess verksamhet ledes och kontrolleras i Det Förenade Konungariket, och skall anses äga hemvist i Sverige, om dess verksamhet ledes och kontrolleras i Sverige.

*Article 3.*

For the purposes of this Agreement the word »person» includes any body of persons, corporate or unincorporate, and a body corporate shall be regarded as resident in the United Kingdom if its business is managed and controlled in the United Kingdom, and shall be regarded as resident in Sweden if its business is managed and controlled in Sweden.

*Artikel 4.*

Detta avtal kan när som helst uppsägas att upphöra att gälla sex månader efter det uppsägningen av den ena fördragsslutande parten tillställts den andra.

Till bekräftelse härå hava ovannämnda befullmäktigade ombud undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i London, i två exemplar på svenska och engelska språken den 6 juli, 1931.

*Article 4.*

This Agreement may be denounced at any time upon six months' notice being given by one Contracting Party to the other.

In witness whereof the above-named plenipotentiaries have signed the present Agreement and affixed thereto their seals.

Done at London, in duplicate, in the English and Swedish languages, the 6th day of July, 1931.

# Avtal med Norge angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster. Oslo den 14 juni 1937.[1]

(Tillämpningskungörelsen införd sid. 697)

## Avtal mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster.

Hans Majestät Konungens av Sverige regering och Hans Majestät Konungens av Norge regering hava överenskommit, att beträffande inkomst, åtnjuten av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolag, en fördelning av beskattningsrätten mellan de båda staterna skall i avseende å såväl den statliga som den kommunala beskattningen ske på det sätt, att nio tiondelar av bolagets samlade inkomst beskattas i Sverige och en tiondel beskattas i Norge.

Detta avtal skall tillämpas första gången vid 1937 års taxering och skall förbliva gällande intill det årsskifte, som infaller närmast efter det sex månader förflutit, sedan avtalet uppsagts av endera parten. Därjämte skall den av de båda parterna den 18 januari 1913 avgivna deklarationen rörande bolagets beskattning, som i avseende å den kommunala beskattningen innehåller bestämmelser motsvarande de nu överenskomna, anses hava haft fortsatt giltighet i avseende å sistnämnda beskattning under tiden intill 1937 års taxering.

Till bekräftelse härav hava undertecknade, därtill behörigen bemyndigade, underskrivit detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i två exemplar, på svenska och norska språken, i Oslo den 14 juni 1937.

## Avtale millom Noreg og Sverige om grunnsetningane for deling av inntektene til Luossavaara-Kiirunavaara-selskapet ved skattlegging.

Riksstyret åt Hans Majestet Noregs Konge og Riksstyret åt Hans Majestet Kongen av Sverige er komne til semje om at retten til å skattleggja inntektene åt Luossavaara-Kiirunavaara-selskapet skal vera skift millom dei to statane, både når det gjeld skatt til stat og skatt til kommune, soleis at ein tiandepart av heile inntekta åt selskapet skal bli skattlagd i Noreg og ni tiandepartar i Sverige.

Denne avtalen skal bli fylgd fyrste gongen ved likninga i året 1937 og stå ved lag til fyrste årsskiftet etter seks månader frå den tida ein av partane segjer han upp. Dessutan skal den deklarasjonen om skattlegging på selskapet som båe partane gav den 18 januar 1913, og som inneheld fyresegner for den kommunale skattlegginga svarande til dei det no er semje om, reknast for å ha vore gjeldande for kommunal skattlegging for tida til likninga i 1937.

Til stadfesting på dette har underskrivne, som har turvande fullmakt, skrive under og sett segla sine på denne avtalen.

Utferda i to eksemplar, eitt på norsk og eitt på svensk i Oslo den 14 juni 1937.

[1] Gäller fortfarande; se p. 21 i slutprot. till det fullständiga avtalet med Norge.

# Avd. IV. Kungörelserna angående tillämpning av dubbelbeskattningsavtalen.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 113)

## med vissa bestämmelser angående ryska handelsdelegationens i Stockholm skattskyldighet m. m.;[1]

*given Stockholms slott den 4 maj 1928.*

Kungl. Maj:t har, sedan riksdagen godkänt ett mellan Sverige och de Socialistiska Rådsrepublikernas Union avslutat avtal, med tillhörande slutprotokoll angående ryska handelsdelegationens i Stockholm rättigheter och skyldigheter, funnit gott förordna som följer:

1. Beträffande den handelsdelegationen åvilande skyldigheten att i egenskap av organ, som idkar handelsrörelse, för sin inkomst erlägga skatt till stat och kommun skall gälla, att såsom beskattningsbar inkomst skall anses ett beräknat belopp av fyra tiondels procent av totalvärdet av handelsdelegationens handelsomsättning.

Det skall åligga handelsdelegationen att avgiva deklaration angående sin inkomst, varemot delegationen icke skall vara skyldig att lämna vederbörande myndigheter andra upplysningar än dem, som äro nödvändiga för fastställandet av ovannämnda beräknade belopp.

2. Medlem av handelsdelegationen, som skall vara medborgare i de Socialistiska Rådsrepublikernas Union, är befriad från skyldighet att i Sverige erlägga skatt för inkomst av sin verksamhet i unionsregeringens tjänst.

Denna kungörelse träder i kraft dagen efter den, då kungörelsen, enligt därå meddelad uppgift, från trycket utkommit i Svensk författningssamling och skall äga tillämpning jämväl i avseende å 1928 års taxering.

---

[1] Avtalet återfinnes å sid. 638.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 485)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Tyska riket den 25 april 1928 ingånget avtal till undvikande av dubbelbeskattning;[1]

*given Stockholms slott den 31 december 1928.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och 29 § 3 mom. förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, funnit gott förordna, att — sedan den 25 april 1928 avtal av den lydelse bilaga vid denna kungörelse utvisar slutits mellan Sverige och Tyska riket angående utjämnande av den in- och den utländska beskattningen, särskilt till undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår direkta skatter — följande särskilda föreskrifter rörande beskattningen skola, till genomförande av i nämnda avtal överenskommen uppdelning av beskattningsrätten mellan de båda staterna med hänsyn till de olika skattekällorna, lända till efterrättelse:

1 §.

*1 mom.* Svensk eller tysk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för följande inkomster:

a) inkomst av i Tyskland belägen fastighet eller av därstädes bedriven skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse;

b) inkomst av sjöfart eller luftfart, om företagets ledning haft sitt säte i Tyskland;

c) inkomst av annat slags rörelse än i a) och b) sägs, i den mån inkomsten åtnjutits från i Tyskland befintligt fast driftställe;

d) förmån i avlöning eller pension, som åtnjutits från tyska staten, tysk delstat, tysk provins, tysk kommun eller annan tysk offentligrättslig juridisk person;

e) annan förmån i avlöning eller pension, därest förmånen förvärvats genom verksamhet i Tyskland och ej åtnjutits från svenska staten, svensk kommun eller annan svensk offentligrättslig juridisk person;

f) vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i Tyskland eller av tillbehör därtill, som avyttrats i samband med fastigheten;

g) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som i c) sägs, eller av föremål, som använts i rörelsen, i den mån vinsten åtnjutits från i Tyskland befintligt fast driftställe;

h) utdelning från oskift dödsbo efter person, som icke vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, i den mån utdelningen utgjorts av sådan av dödsboet åtnjuten inkomst, varom i detta mom. förmäles;

[1] Avtalet återfinnes å sid. 459.

i) utdelning från tyskt bolag med begränsad ansvarighet; samt

j) inkomst av andelar i annat tyskt bolag än i i) sägs, i tysk förening eller i annan tysk juridisk person; dock att frikallelsen ej avser utdelningar å aktier i tyskt bolag eller å andelar i tyskt gruvföretag (Kuxe) eller å andra sådana andelar i tyska företag, beträffande vilka urkunder utfärdats, vilkas innehav utgör en förutsättning för utövandet av de i dem utfästade rättigheterna.

*2 mom.* Svensk eller tysk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av fastighet i Tyskland eller tillbehör till sådan fastighet;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse varom i 1 mom. a) eller b) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i annan rörelse än i b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten hänför sig till i Tyskland befintligt fast driftställe;

d) förmögenhet, bestående av andelar i tyskt bolag med begränsad ansvarighet; samt

e) förmögenhet, bestående av andelar i annat tyskt bolag än i d) sägs eller i tysk ekonomisk förening; dock att frikallelsen ej avser aktier i tyskt bolag, andelar i tyskt gruvföretag (Kuxe) eller andra sådana andelar i tyskt företag, beträffande vilka urkunder utfärdats, vilkas innehav utgör en förutsättning för utövandet av de i dem utfästade rättigheterna.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas skall jämväl äga tillämpning å i Sverige icke bosatt svensk eller tysk medborgare, som härstädes stadigvarande vistats utan att hava fast bostad i Tyskland.

*4 mom.* Angående skattskyldighet för i 6 § omförmäld tysk medborgare gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelser.

*5 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svensk juridisk person; dock att beträffande oskift dödsbo efter person, som vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, skola gälla de särskilda föreskrifter om skattskyldigheten, som meddelas i 7 §. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 17).

2 §.

Har svensk eller tysk medborgare under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige utan att vara här bosatt, tillika haft fast bostad i Tyskland, skall, såvitt angår nämnda tid, vid beskattningen av dennes inkomst och förmögenhet så anses, som om han icke stadigvarande vistats här i riket.

3 §.

*1 mom.* Svensk eller tysk medborgare skall för tid, då han, utan att hava varit bosatt i Sverige, haft fast bostad i Tyskland, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt eller statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för följande inkomster:

a) inkomst av sjöfart eller luftfart, om företagets ledning haft sitt säte i Tyskland; samt

b) inkomst av annat slags rörelse än sjöfart eller luftfart eller skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse, i den mån inkomsten icke åtnjutits från i Sverige befintligt fast driftställe.

*2 mom.* Svensk eller tysk medborgare, som vid beskattningsårets utgång, utan att hava varit bosatt i Sverige, haft fast bostad i Tyskland, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital; samt

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten icke hänför sig till i Sverige befintligt fast driftställe.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas skall jämväl äga tillämpning å i Sverige icke bosatt svensk eller tysk medborgare, som stadigvarande vistats i Tyskland utan att där hava fast bostad.

*4 mom.* Vad i denna paragraf stadgas äger icke tillämpning å svensk medborgare, varom i 5 § förmäles.

*5 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å tyskt bolag, tysk menighet, tysk förening ävensom annan tysk juridisk person.

Angående oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle varit bosatt eller stadigvarande vistats i Tyskland, gälla de föreskrifter om skattskyldigheten, som meddelas i 7 §. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 17) OCH DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 82).

4 §.

Bestämmelserna i 3 § 1 mom. a) och 2 mom. a) skola äga motsvarande tillämpning å svensk eller tysk medborgare, som icke varit bosatt i Sverige eller haft fast bostad i Tyskland och icke heller stadigvarande vistats inom någon av dessa stater. Å sådan person tillämpas jämväl föreskrifterna i 3 § 1 mom. b) och 2 mom. b), därest rörelsen utövats vid fast driftställe i Tyskland. KUNG. DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 82).

5 §.

Svensk medborgare, som tillhört svenska beskickningen eller lönat svenskt konsulat i Tyskland eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster, varom i 1 § 1 mom. a), b) och f)—j) sägs, samt för annan under 1 § 1 mom. c) omförmäld inkomst än inkomst av fritt yrke, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som omförmäles i 1 § 2 mom.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 17).

6 §.

Tysk medborgare, som tillhört tyska beskickningen eller lönat tyskt konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomst av här i riket utövat fritt yrke, för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst samt för inkomster, varom i 3 § 1 mom. förmäles, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som i 3 § 2 mom. angives.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år ävensom enskilda tjänare, därest de varit tyska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 17) OCH den 26 FEBRUARI 1943 (NR 82).

7 §.

Oskift dödsbo är frikallat från den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga detsamma att erlägga kommunal inkomstskatt, statlig inkomst- och förmögenhetsskatt eller särskild skatt å förmögenhet för inkomst eller förmögenhet, som belöper å dödsbodelägare, vilken är svensk eller tysk medborgare, i den mån med tillämpning av bestämmelserna om skattskyldighet i kommunalskattelagen, förordningarna om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet ävensom denna kungörelse befrielse från skattskyldighet skulle äga rum för sådan delägare, därest denne själv åtnjutit inkomsten eller ägt förmögenheten. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 17).

8 §.

Därest svensk eller tysk medborgare, oskift dödsbo, som är att anse såsom inländsk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av föreskrifterna i 1, 5 eller 7 § taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser

skolat föranleda, skall envar av bottenskatten och tilläggsskatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av det med hänsyn till denna kungörelses föreskrifter fastställda beskattningsbara beloppet, som samma skatt skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring i skattskyldigheten. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till särskild skatt å förmögenhet.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, om vilka i denna paragraf förmäles, uträkna bottenskattens grundbelopp, tilläggsskatten och den särskilda skatten å förmögenhet samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 17).

9 §.

I de fall, då i 8 § omförmäld skattskyldig, vilken är skyldig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1, 5 eller 7 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit skyldig lämna, därest lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum.

10 §.

Såsom *fast driftställe* i rörelse anses enligt denna kungörelse sådan plats, som omförmäles i 61 § kommunalskattelagen; dock skall plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, anses såsom fast driftställe allenast om arbetet därstädes bedrivits eller antagligen kommer att bedrivas under mera än ett år.

Till *fritt yrke* räknas yrkesmässigt bedriven vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande och uppfostrande verksamhet samt verksamhet såsom läkare, advokat, arkitekt och ingenjör ävensom annan därmed jämförlig verksamhet, såvitt verksamheten ej utövats på grund av tjänst.

Huruvida någon är att anse såsom *bosatt här i riket,* skall avgöras efter de i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen stadgade grunder. En person anses enligt denna kungörelse hava *fast bostad i Tyskland,* då han å ort i sistnämnda stat innehar bostad under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att därstädes behålla en bostad.

11 §.

Har svensk medborgare eller svensk juridisk person blivit i såväl Sverige som Tyskland beskattad för samma inkomst eller samma förmögenhet, och kan dubbelbeskattningen undanröjas jämlikt ovan omförmälda avtal mellan de båda staterna, må den skattskyldige till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av dubbelbeskattningen. Har tysk medborgare eller tysk juridisk person blivit föremål för sådan dubbelbeskattning, må den skattskyldige till Tyska rikets högsta finansmyndighet ingiva ansökan om dylik åtgärd.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1929; dock må bestämmelsen i 11 § tillämpas jämväl beträffande dubbelbeskattning, som skett dessförinnan, därest den 14 augusti 1928 ännu icke förelegat lagakraftvunna beslut rörande samma beskattning.

**Anvisningar**
till 1, 3 och 8 §§.

Till ledning vid tillämpning av bestämmelserna i 1, 3 och 8 §§ anföras följande exempel.

*Exempel 1:* En svensk medborgare, som under beskattningsårets förra hälft haft fast bostad i Tyskland och under årets senare hälft varit bosatt i Sverige, har under förstnämnda tid åtnjutit 15 000 kronor inkomst av sådant slag, som jämlikt 3 § 1 mom. är frikallat från beskattning i Sverige, under årets senare hälft 20 000 kronor inkomst av fastighet i Tyskland och under hela året 30 000 kronor inkomst från rörelse med fast driftställe i Sverige. Hans förmögenhet vid beskattningsårets utgång har bestått i fast egendom i Tyskland till värde av 400 000 kronor samt rörelsekapital i Sverige till ett värde av 600 000 kronor. Inkomsten av fastigheten samt förmögenheten, såvitt den består av fastigheten, skola på grund av bestämmelserna i 1 § 1 mom. a) och 2 mom. a) ej beskattas här i riket. Statlig inkomst- och förmögenhetsskatt skall följaktligen av honom utgöras allenast för rörelseinkomsten samt för förmögenheten, såvitt densamma består av rörelsekapital. Under antagande, att ortsavdrag icke skall åtnjutas, blir det beskattningsbara beloppet 36 000 kronor. Om hänsyn tagits jämväl till fastighetsinkomsten och $^1/_{100}$ av värdet av den tyska fastigheten, för vilka belopp skattefrihet åtnjutes på grund av bestämmelserna i 1 §, hade det beskattningsbara beloppet blivit 60 000 kronor och bottenskattens grundbelopp 3 810 kronor. (Den förstnämnda inkomsten till belopp av 15 000 kronor, för vilken befrielse från skatt äger rum jämlikt 3 §, medräknas däremot ej; jfr föreskrifterna i 8 §.) Bottenskatten skall således i förevarande fall utgå efter ett grundbelopp av $\frac{36\,000 \times 3\,810}{60\,000}$ kronor eller 2 286 kronor. Som tilläggsskatten för 60 000 kronor beskattningsbart belopp utgör 6 040 kronor, skall tilläggsskatt i nu avsedda fall utgå med $\frac{36\,000 \times 6\,040}{60\,000}$ kronor eller 3 624 kronor.

För en beskattningsbar förmögenhet av 1 000 000 kronor utgör den särskilda skatten å förmögenhet 4 410 kronor. I detta fall skall för en beskattningsbar förmögenhet av 600 000 kronor utgå skatt med $\frac{600\,000 \times 4\,410}{1\,000\,000}$ kronor eller 2 646 kronor.

*Exempel 2:* En i Sverige under hela beskattningsåret bosatt tysk medborgare har enligt bestämmelserna i förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt ett beräknat taxerat belopp av 12 000 kronor och jämlikt föreskrifterna i förordningen om särskild skatt å

förmögenhet en beräknad beskattningsbar förmögenhet av 30 000 kronor. Med tillämpning av föreskrifterna i denna kungörelse utgör emellertid det beräknade taxerade beloppet allenast 500 kronor och den beräknade beskattningsbara förmögenheten endast 10 000 kronor. Jämlikt 17 § 5 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt och 1 § förordningen om särskild skatt å förmögenhet föreligger ej skyldighet att utgöra någon av dessa skatter.

Har den skattskyldige enligt bestämmelserna i förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt haft ett beräknat beskattningsbart belopp av 12 000 kronor men med tillämpning av föreskrifterna i denna kungörelse ett beskattningsbart belopp av allenast 7 000 kronor, skall tilläggsskatt — oaktat sistnämnda beskattningsbara belopp ej överstiger 8 000 kronor — utgå med $\frac{7\,000}{12\,000}$ av tilläggsskatten å ett beskattningsbart belopp av 12 000 kronor.

*Exempel 3:* En i Sverige bosatt svensk medborgare har under beskattningsåret ägt en tysk fastighet, värd 170 000 kronor, som icke lämnat någon behållen inkomst, och en svensk fastighet, värd 30 000 kronor, varav han åtnjutit skattepliktig inkomst av 3 000 kronor. Som hans taxering jämlikt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt skolat bestämmas till ett taxerat belopp av 5 000 kronor, kan med avseende å föreskrifterna i 2 § tredje stycket förordningen om särskild skatt å förmögenhet hans beskattningsbara förmögenhet enligt sistnämnda förordning icke fastställas högre än till 125 000 kronor, å vilket belopp skatten utgör 235 kronor. Då hans fastighet i Tyskland emellertid jämlikt denna kungörelse är frikallad från skattskyldighet här i riket, bör han i förevarande fall taxeras — förutom till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för ett taxerat belopp av 3 300 kronor — till särskild skatt å förmögenhet för en beskattningsbar förmögenhet av 30 000 kronor, därför skall utgå med $\frac{30\,000 \times 235}{125\,000}$ kronor eller 56 kronor 40 öre. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 17) OCH DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 82).

## KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 67)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Finland den 16 mars 1931 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter;[1]

*given Stockholms slott den 30 april 1931.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och 29 § 3 mom. förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, funnit gott förordna, att — sedan den 16 mars 1931 avtal, vars

[1] Avtalet återfinnes å sid. 476.

lydelse i svensk text bilaga vid denna kungörelse utvisar, slutits mellan Sverige och Finland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter — följande särskilda föreskrifter rörande beskattningen skola, till genomförande av i nämnda avtal överenskommen uppdelning av beskattningsrätten mellan de båda staterna med hänsyn till olika skattekällor, lända till efterrättelse:

1 §.

*1 mom.* Svensk eller finsk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för följande inkomster:

a) inkomst av i Finland belägen fastighet eller av därstädes bedriven skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse;

b) inkomst av sjöfart eller luftfart, om företagets ledning haft sitt säte i Finland;

c) inkomst av annat slags rörelse än i a) och b) sägs, i den mån inkomsten åtnjutits från i Finland befintligt fast driftställe;

d) förmån i avlöning eller pension, som åtnjutits från finska staten, finsk kommun, finskt landskap, finskt kommunförbund eller finskt kommunalt samfund, finsk kyrklig församling eller annan finsk offentligrättslig juridisk person;

e) annan förmån i avlöning eller pension, därest förmånen förvärvats genom verksamhet i Finland och ej åtnjutits från svenska staten, svensk kommun eller annan svensk offentligrättslig juridisk person samt ej sådant fall föreligger, varom i 5 § 1 mom. sägs;

f) vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i Finland eller av tillbehör därtill, som avyttrats i samband med fastigheten;

g) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som i c) sägs, eller av föremål, som använts i rörelsen, i den mån vinsten åtnjutits från i Finland befintligt fast driftställe;

h) utdelning från oskift dödsbo efter svensk eller finsk medborgare, som vid frånfället varit bosatt i Finland; samt

i) inkomst av andelar i finskt bolag eller i annan finsk juridisk person, som bedriver rörelse, dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i finskt bolag eller å andelar i finskt andelslag.

*2 mom.* Svensk eller finsk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av fastighet i Finland eller tillbehör till sådan fastighet;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) eller b) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i annan rörelse än i

b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten hänför sig till i Finland befintligt fast driftställe; samt

d) förmögenhet, bestående av andelar i finskt bolag eller i annan finsk juridisk person, som driver rörelse; dock att frikallelsen ej avser aktier i finskt bolag eller andelar i finskt andelslag.

*3 mom.* Angående skattskyldighet för i 9 § omförmäld finsk medborgare gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelser.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svensk juridisk person. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 18).

2 §.

Har svensk eller finsk medborgare under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige, varit bosatt i Finland, skall, såvitt angår nämnda tid, vid beskattningen av dennes inkomst och förmögenhet så anses, som om han icke stadigvarande vistats här i riket.

3 §.

*1 mom.* Svensk eller finsk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Finland, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt eller statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för följande inkomster:

a) inkomst av sjöfart eller luftfart, om företagets ledning haft sitt säte i Finland;

b) inkomst av annat slags rörelse än sjöfart eller luftfart eller skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse, i den mån inkomsten icke åtnjutits från i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar.

*2 mom.* Svensk eller finsk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit bosatt i Finland, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten icke hänför sig till i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) förmögenhet, bestående av andelar i svenska ekonomiska föreningar, i den mån dessa tillgångar icke utgöra i rörelse nedlagt kapital.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas äger icke tillämpning å svensk medborgare, varom i 8 § förmäles.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å finskt bolag, finsk menighet, finsk förening ävensom annan finsk juridisk person. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 18) OCH DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 83).

4 §.

Bestämmelserna i 3 § 1 mom. a) och 2 mom. a) skola äga motsvarande tillämpning å svensk medborgare, som icke varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige eller Finland. Sådan person frikallas jämväl från beskattning av inkomst, varom i 3 § 1 mom. b) förmäles, i den mån inkomsten åtnjutits från i Finland befintligt fast driftställe, så ock från beskattning av förmögenhet, som i 3 § 2 mom. b) sägs, i den mån förmögenheten hänför sig till sådant driftställe.

Å finsk medborgare, som icke varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige eller Finland, skola föreskrifterna i 3 § äga tillämpning.

5 §.

*1 mom.* Den i 1 § 1 mom. e) meddelade bestämmelsen om befrielse från skattskyldighet skall icke äga tillämpning såvitt avser avlöning, som i svensk gränskommun bosatt svensk eller finsk medborgare förvärvat genom verksamhet i finsk gränskommun.

*2 mom.* För avlöning, som förvärvats genom verksamhet i svensk gränskommun och som ej åtnjutits från svenska staten, svensk kommun eller annan svensk offentligrättslig juridisk person, föreligger icke skyldighet att utgöra kommunal inkomstskatt eller statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, därest inkomsttagaren är svensk eller finsk medborgare, som vid tiden för förvärvet varit bosatt i finsk gränskommun.

*3 mom.* Med svensk gränskommun avses Haparanda stad samt Nedertorneå, Karl Gustavs, Hietaniemi, Övertorneå, Pajala och Karesuando socknar.

Med finsk gränskommun avses Torneå stad samt Ala Tornio, Karungi, Yli, Tornio, Kolari, Muonio och Enontekis socknar.

6 §.

Vad i denna kungörelse stadgas om svensk eller finsk medborgare, som varit bosatt i endera staten, gäller ock om sådan svensk eller finsk medborgare, som stadigvarande vistats i staten utan att vara bosatt i någondera staten.

Bestämmelserna i 5 § om svensk eller finsk medborgare, som varit bosatt i svensk eller finsk gränskommun, skola äga tillämpning jämväl å svensk eller finsk medborgare, som stadigvarande vistats i sådan kommun utan att vara bosatt i Sverige eller Finland.

7 §.

Oskift dödsbo anses enligt denna kungörelse såsom svensk juridisk person, därest den avlidne vid dödsfallet varit svensk eller finsk medborgare, som då varit bosatt i Sverige, och såsom finsk juridisk person, därest den avlidne vid dödsfallet varit svensk eller finsk medborgare, som då varit bosatt i Finland.

Bestämmelsen i 2 § skall äga motsvarande tillämpning å oskift dödsbo efter svensk eller finsk medborgare, som vid dödsfallet stadigvarande vistats i Sverige och varit bosatt i Finland.

Beträffande oskift dödsbo efter svensk eller finsk medborgare, som vid dödsfallet icke varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige eller Finland, skall 4 § äga motsvarande tillämpning.

Å oskift dödsbo efter person, som avses i 8 eller 9 §, skola de i nämnda paragrafer beträffande den avlidne meddelade föreskrifter äga tillämpning.

8 §.

Svensk medborgare, som tillhört svenska beskickningen eller lönat svenskt konsulat i Finland eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster, varom i 1 § 1 mom. a)—c) och f)—i) sägs, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som omförmäles i 1 § 2 mom.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 18).

9 §.

Finsk medborgare, som tillhört finska beskickningen eller lönat finskt konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst samt för inkomster, varom i 3 § 1 mom. a) och b) förmäles, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som i 3 § 2 mom. a) och b) angives.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, ävensom enskilda tjänare, därest de varit finska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 18).

10 §.

Därest svensk eller finsk medborgare, oskift dödsbo, som är att anse såsom inländsk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av föreskrifterna i 1 eller 8 § taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall envar av bottenskatten och tilläggsskatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av det med hänsyn till denna kungörelses föreskrifter fastställda beskattningsbara beloppet, som samma skatt skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring

i skattskyldigheten. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till särskild skatt å förmögenhet.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, om vilka i denna paragraf förmäles, uträkna bottenskattens grundbelopp, tilläggsskatten och den särskilda skatten å förmögenhet samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 18).

11 §.

I de fall, då i 10 § omförmäld skattskyldig, vilken är skyldig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1 eller 8 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit skyldig lämna, därest lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum.

12 §.

En person anses enligt denna kungörelse *bosatt* i Finland, om han där har sitt egentliga bo och hemvist.

Såsom *fast driftställe* i rörelse anses enligt denna kungörelse sådan plats, som omförmäles i 61 § kommunalskattelagen; dock skall plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, anses såsom fast driftställe allenast om arbetet därstädes bedrivits eller antagligen kommer att bedrivas under mera än ett år.

13 §.

Har svensk medborgare eller svensk juridisk person blivit i såväl Sverige som Finland beskattad för samma inkomst eller samma förmögenhet, och kan dubbelbeskattningen undanröjas jämlikt ovan omförmälda avtal mellan de båda staterna, må den skattskyldige till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av dubbelbeskattningen. Har finsk medborgare eller finsk juridisk person blivit föremål för sådan dubbelbeskattning, må den skattskyldige till Finlands högsta finansmyndighet ingiva ansökan om dylik åtgärd.

Denna kungörelse träder i kraft dagen efter den, då kungörelsen, enligt därå meddelad uppgift, från trycket utkommit i Svensk författningssamling, och skall tillämpas jämväl i avseende å 1931 års taxering.

**Anvisning**

till 1 och 3 §§.

Royalty för nyttjande av fast egendom i Sverige eller Finland behandlas i beskattningshänseende som om inkomst av fastighet är stadgat. Royalty för bearbetande av sådan gruva eller annan fyndighet i någon av de båda staterna, som ej är fast egendom, beskattas i den

stat, där gruvan eller fyndigheten är belägen. Annan royalty från någon av dessa stater beskattas såsom inkomst av rörelse, för vilken fast driftställe saknas.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 348)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Danmark den 6 maj 1932 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter;[1]

*given Stockholms slott den 30 juni 1932.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och 29 § 3 mom. förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, funnit gott förordna, att — sedan den 6 maj 1932 avtal, vars lydelse i svensk text bilaga vid denna kungörelse utvisar, slutits mellan Sverige och Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter — följande särskilda föreskrifter rörande beskattningen skola, till genomförande av i nämnda avtal överenskommen uppdelning av beskattningsrätten mellan de båda staterna med hänsyn till olika skattekällor, lända till efterrättelse:

1 §.

*1 mom.* Svensk eller dansk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för i Danmark beskattade inkomster av följande slag:

a) inkomst av i Danmark belägen fastighet eller av därstädes bedriven skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse;

b) inkomst av sjöfart eller luftfart, om företagets ledning haft sitt säte i Danmark;

c) inkomst av annat slags rörelse än i a) och b) sägs, i den mån inkomsten åtnjutits från i Danmark befintligt fast driftställe;

d) vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i Danmark eller av tillbehör därtill, som avyttrats i samband med fastigheten;

e) vinst å icke yrkesmässig avyttring i rörelse, som i c) sägs, eller av föremål, som använts i rörelsen, i den mån vinsten åtnjutits från i Danmark befintligt fast driftställe;

f) inkomst, som till delägare i oskift dödsbo efter svensk eller dansk medborgare, vilken vid frånfället varit bosatt i Danmark, utdelats från dödsboet; samt

g) inkomst av andelar i danskt bolag eller i annan dansk juridisk

[1] Avtalet återfinnes å sid. 487.

person, som bedriver rörelse; dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i bolag eller å andelar, som innehavas av kommanditdelägare, intressenter, andelshavare eller andra delägare, för vilka full personlig ansvarighet icke föreligger.

*2 mom.* Svensk eller dansk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för i Danmark beskattad förmögenhet av följande slag:

a) förmögenhet, bestående av fastighet i Danmark eller tillbehör till sådan fastighet;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) eller b) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i annan rörelse än i b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten hänför sig till i Danmark befintligt fast driftställe; samt

d) förmögenhet, bestående av andelar i danskt bolag eller i annan dansk juridisk person, som driver rörelse; dock att frikallelsen ej avser aktier i bolag eller andelar, som innehavas av kommanditdelägare, intressenter, andelshavare eller andra delägare, för vilka full personlig ansvarighet icke föreligger.

*3 mom.* Angående skattskyldighet för i 6 § omförmäld dansk medborgare gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelser.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svensk juridisk person.

*5 mom.* Har skattskyldig, som avses i denna paragraf, under beskattningsåret avhänt sig förvärvskälla eller del av förvärvskälla, som i 1 mom. a)—c) eller g) angives, skola bestämmelserna i 1 och 2 mom., såvitt avser berörda förvärvskälla, ej äga tillämpning beträffande sådant beskattningsår.

Fråga i vad mån befrielse på grund av omförmälda avtal från skattskyldighet i fall, som nu sagts, skall medgivas, avgöres av Kungl. Maj:t. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 19).

2 §.

*1 mom.* Svensk eller dansk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Danmark utan att stadigvarande vistas i Sverige, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt eller statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för i Danmark beskattade inkomster av följande slag:

a) inkomst av sjöfart eller luftfart, om företagets ledning haft sitt säte i Danmark;

b) inkomst av annat slags rörelse än sjöfart eller luftfart eller skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse, i

den mån inkomsten icke åtnjutits från i Sverige befintligt fast driftställe;

c) härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst; samt

d) inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser utdelning å sådana värdepapper, som utgöra i rörelse nedlagt kapital eller ingå i fideikommisskapital.

*2 mom.* Svensk eller dansk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit bosatt i Danmark utan att stadigvarande vistas i Sverige, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för i Danmark beskattad förmögenhet av följande slag:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten icke hänför sig till i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) förmögenhet, bestående av andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser tillgångar, som utgöra i rörelse nedlagt kapital eller ingå i fideikommisskapital.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas äger icke tillämpning å svensk medborgare, varom i 5 § förmäles.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å danskt bolag, dansk menighet, dansk förening ävensom annan dansk juridisk person.

*5 mom.* I vad mån skattskyldig, som avses i denna paragraf, skall på grund av omförmälda avtal erhålla befrielse från skattskyldighet för i paragrafen angivna slag av inkomst eller förmögenhet, som icke beskattats i Danmark, avgöres av Kungl. Maj:t. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 19) OCH DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 84).

3 §.

Vad i denna kungörelse stadgas om svensk eller dansk medborgare, som varit bosatt i endera staten, gäller ock om sådan svensk eller dansk medborgare, som stadigvarande vistats i staten utan att vara bosatt i någondera staten.

4 §.

Oskift dödsbo anses enligt denna kungörelse såsom svensk juridisk person, därest den avlidne vid dödsfallet varit svensk eller dansk medborgare, som då varit bosatt i Sverige, och såsom dansk juridisk person, därest den avlidne vid dödsfallet varit svensk eller dansk medborgare, som då varit bosatt i Danmark.

Å oskift dödsbo efter person, som avses i 5 eller 6 §, skola de i

nämnda paragrafer beträffande den avlidne meddelade föreskrifter äga tillämpning.

5 §.

Svensk medborgare, som tillhört svenska beskickningen eller lönat svensk konsulat i Danmark eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomst av sådant slag, varom i 1 § 1 mom. sägs, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som omförmäles i 1 § 2 mom., därest samma inkomst eller förmögenhet beskattats i Danmark. Å person, varom nu sagts, skall 1 § 5 mom. äga motsvarande tillämpning.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 19).

6 §.

Dansk medborgare, som tillhört danska beskickningen eller lönat danskt konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster av slag, varom i 2 § 1 mom. a)—c) förmäles, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som i 2 § 2 mom. a) och b) angives.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år ävensom enskilda tjänare, därest de varit danska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 19).

7 §.

Därest svensk eller dansk medborgare, oskift dödsbo, som är att anse såsom inländsk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av föreskrifterna i 1 eller 5 § taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall envar av bottenskatten och tilläggsskatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av det med hänsyn till denna kungörelses föreskrifter fastställda beskattningsbara beloppet, som samma skatt skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring i skattskyldigheten. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till särskild skatt å förmögenhet.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, om vilka i denna paragraf förmäles, uträkna bottenskattens grundbelopp, tilläggsskatten och den särskilda skatten å förmögenhet samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 19).

8 §.

I de fall, då i 7 § omförmäld skattskyldig, vilken är skyldig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1 eller 5 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit skyldig lämna, därest lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum.

9 §.

En person anses enligt denna kungörelse *bosatt* i Danmark, om han där har sitt egentliga bo och hemvist.

Såsom *fast driftställe* i rörelse anses enligt denna kungörelse sådan plats, som omförmäles i 61 § kommunalskattelagen; dock skall plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, anses såsom fast driftställe allenast om arbetet därstädes bedrivits eller antagligen kommer att bedrivas under mera än ett år.

10 §.

Har svensk eller dansk medborgare under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige, varit bosatt i Danmark, må befrielse från skattskyldighet enligt berörda avtal, såvitt avser sagda tid, medgivas honom av Kungl. Maj:t.

Vad sålunda stadgats skall äga tillämpning å oskift dödsbo efter svensk eller dansk medborgare, som vid frånfället varit bosatt i Danmark och stadigvarande vistats i Sverige.

11 §.

Ansökan om befrielse från skattskyldighet på grund av 1 § 5 mom., 2 § 5 mom. eller 10 § skall ingivas till finansdepartementet. Sådan ansökan fritager ej den skattskyldige från skyldighet att avgiva självdeklaration.

Har skattskyldig i självdeklaration påyrkat sådan befrielse från skattskyldighet, som i 1 § 5 mom., 2 § 5 mom. eller 10 § omförmäles, skall ordföranden i taxeringsnämnden inlämna handlingarna i ärendet till länsstyrelsen, som överlämnar desamma jämte förklaringar från vederbörande till finansdepartementet.

Utan hinder av uppkommen fråga om befrielse, som i denna paragraf avses, skall beskattningsmyndighet i vanlig ordning verkställa taxering.

12 §.

Förmenar i annat fall än i 1 § 5 mom., 2 § 5 mom. eller 10 § förmäles svensk medborgare eller svensk juridisk person, att han i Sverige eller Danmark beskattats för viss inkomst eller viss förmögenhet, som på grund av ovan omförmälda avtal ej bort där beskattas, må den skattskyldige till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av denna beskattning.

Har dansk medborgare eller dansk juridisk person blivit föremål för

sådan beskattning, som nyss sagts, må den skattskyldige till Danmarks högsta finansmyndighet ingiva ansökan om dylik åtgärd.

Denna kungörelse träder i kraft dagen efter den, då kungörelsen, enligt däråt meddelad uppgift, från trycket utkommit i Svensk författningssamling, och skall tillämpas jämväl i avseende å 1932 års taxering, rörande vilken taxering skall iakttagas följande:

1. Prövningsnämnd skall företaga erforderliga ändringar i taxeringsnämnds beslut, i den mån bestämmelserna i denna kungörelse enligt tillgängliga handlingar därtill föranleda.

2. Är någon enligt bestämmelserna i denna kungörelse berättigad till sådan befrielse från skattskyldighet, som det ankommer på beskattningsnämnd att medgiva, må han, därest dylik befrielse icke erhållits av prövningsnämnd, därom föra talan inom den tid och i den ordning, varom förmäles i 124 § taxeringsförordningen, och bör klaganden därvid förebringa den utredning, som må vara erforderlig till styrkande av hans talan.

**Anvisningar.**

1. Royalty för nyttjande av fast egendom i Sverige eller Danmark behandlas i beskattningshänseende som om inkomst av fastighet är stadgat. Royalty för bearbetande av sådan gruva eller annan fyndighet i någon av de båda staterna, som ej är fast egendom, beskattas i den stat, där gruvan eller fyndigheten är belägen. Annan royalty från någon av dessa stater beskattas såsom inkomst av rörelse, för vilken fast driftställe saknas.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

2. För att förmögenhet av sådant slag, som avses i 1 § 2 mom. och 2 § 2 mom., skall anses dubbelbeskattad och jämlikt berörda författningsrum undantagas från beskattning i Sverige erfordras, att förmögenhetsberäkningen i de båda staterna avser samma tidpunkt.

3. Inkomst eller förmögenhet, som tillkommer oskift dödsbo efter svensk eller dansk medborgare, som vid dödsfallet varit bosatt i Danmark, eller svensk eller dansk delägare i sådant dödsbo i denna hans egenskap, skall vid tillämpning av bestämmelserna i denna kunörelse anses beskattad i Danmark, vare sig dödsboet eller dess delägare beskattas för inkomsten eller förmögenheten i denna stat.

4. Inkomst eller förmögenhet anses vid tillämpning av bestämmelserna i denna kungörelse beskattad i Danmark, då densamma därstädes blivit föremål för taxering. Av dansk beskattningsmyndighet förslagsvis bestämd taxering anses lika med verkställd taxering.

Upplyses, att inkomst eller förmögenhet, för vilken skattskyldighet i Danmark föreligger, icke tagits till beskattning därstädes på grund av avdrag, som den skattskyldige varit berättigad åtnjuta vid sin taxering, eller av annan likartad grund, skall i allt fall vid tillämpning av bestämmelserna i denna kungörelse så anses, som om samma inkomst eller förmögenhet blivit beskattad i Danmark.

Undersökning, huruvida beskattning av viss inkomst eller förmö-

genhet ägt rum i Danmark, behöver ej ske, därest det på grund av föreliggande förhållanden kan antagas, att samma inkomst eller förmögenhet därstädes tagits till beskattning.

KUNGL. MAJT:TS KUNGÖRELSE (nr 259)

## angående restitution i vissa fall av kupongskatt å aktieutdelning;[1]

*given Stockholms slott den 26 maj 1944.*

Kungl. Maj:t har, jämlikt bemyndigande av riksdagen, funnit gott förordna som följer.

1 §.

Har kupongskatt å aktieutdelning här i riket uttagits av svensk eller dansk medborgare, som när utdelningen blev tillgänglig för lyftning var bosatt i Danmark, eller av juridisk person, som vid nämnda tidpunkt var där hemmahörande, skall skatten, i den mån den överstiger fem procent av utdelningen, på ansökan av den skattskyldige restitueras.

2 §.

Ansökan om restitution, som i 1 § sägs, skall ingivas till kupongskattekontoret före utgången av kalenderåret efter det, då utdelningen uppbars, dock senast under tredje kalenderåret efter det, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Vid ansökningen skola fogas bevis om den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, utredning om att sökanden vid sagda tidpunkt var bosatt eller, såvitt angår juridisk person, hemmahörande i Danmark samt vederbörligt intyg rörande den erlagda kupongskatten. I fråga om bosättningsförhållandena skall för enskild skattskyldig särskilt angivas, från vilken tidpunkt han varit bosatt i Danmark, orten där han bodde, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, huruvida han i Danmark förhyrde fast bostad, huruvida han där hade fast anställning samt anställningstidens längd.

3 §.

Beslut i anledning av ansökan om restitution meddelas av kupongskattenämnden.

Över kupongskattenämndens beslut må besvär anföras i den ordning, som angives i 15 § förordningen om kupongskatt.

Denna kungörelse träder i kraft dagen efter den, då kungörelsen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall äga tillämpning jämväl i fråga om kupongskatt som uttagits dessförinnan.

[1] Jfr sid. 499.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 77)

## angående utfärdande av bevis rörande beskattning av rederirörelse i Sverige;

*given Stockholms slott den 30 mars 1935.*

Kungl. Maj:t har funnit gott förordna som följer:

Erfordras i anledning av beskattning i främmande stat av svenskt aktiebolag uppgift rörande dess taxering i Sverige för angivet beskattningsår till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för rederirörelse, som icke självständigt utövas i utlandet, skall sådan uppgift med ledning av handlingar, som legat till grund för taxeringen, meddelas genom bevis av landskamreraren i det län, där bolaget jämlikt 22 § förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt har sin beskattningsort, eller, därest Stockholm är sådan ort, av kamreraren vid överståthållarämbetets avdelning för uppbördsärenden.[1] Hava taxeringshandlingarna översänts till den mellankommunala prövningsnämnden, åligger det allmänna ombudet hos nämnden att utfärda dylikt bevis.

Bevis, som nu sagts, bör utfärdas i enlighet med bifogade formulär. Därvid skall iakttagas:

1) att uppgift om bolagets nettoinkomst eller nettoförlust av rederirörelse erhålles på det sätt, att från bolagets inkomst av rörelse, enligt C i formuläret till allmän självdeklaration, i den mån inkomsten belöper å rederirörelsen, avdrages så stor del av det belopp, vilket skall i deklarationen för taxeringsåret upptagas såsom avdrag för allmänna skatter, som belöper å bolagets berörda inkomst av rederirörelse vid jämförelse med övriga inkomster; samt

2) att avdrag för värdeminskning genom slitning av fartyg och övriga inventarier i rederirörelsen upptages med det belopp, som skall införas under punkt 12 i deklarationens bilaga till C enligt formulär nr 8.

### FORMULÄR.

Härmed intygas, att enligt taxering år ..... till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i ..... Sverige, av det svenska aktiebolaget ..... för räkenskapsåret ..... dess netto- $\frac{\text{inkomst}}{\text{förlust}}$ av rederirörelse utgjort ..... kronor och dess hela bruttoinkomst av passagerare- och varufrakter i rörelsen utgjort ..... kronor.

Vid beräkning av bolagets netto- $\frac{\text{inkomst}}{\text{förlust}}$ har avdrag verkställts för värdeminskning genom slitning av fartyg och övriga inventarier med ..... kronor.

[1] Numera skattedirektören vid överståthållarämbetets skatteavdelning.

Bolagets nettoinkomst angivna år, innan berörda avdrag för värdeminskning verkställts, motsvarar ..... procent av hela bruttoinkomsten i rörelsen. Avdraget för värdeminskning motsvarar ..... procent av nyssnämnda bruttoinkomst.

..... den ..... 19....

.....

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 139)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Nederländerna den 21 mars 1935 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning;[1]

*given Stockholms slott den 26 april 1935.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och 29 § 3 mom. förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, funnit gott förordna, att — sedan den 21 mars 1935 avtal, vars lydelse i fransk text och svensk översättning bilaga vid denna kungörelse utvisar, slutits mellan Sverige och Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning — följande särskilda föreskrifter rörande beskattningen skola lända till efterrättelse.

1 §.

*1 mom.* Fysisk person skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för följande inkomster:

a) inkomst av i Nederländerna belägen fastighet eller av därstädes bedriven skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse;

b) inkomst av sjöfart eller luftfart, som bedrives uteslutande med fartyg eller luftfartyg av nederländsk nationalitet, under förutsättning att företagets ledning haft sitt säte i Nederländerna;

c) inkomst av annat slags rörelse än i a) och b) sägs, i den mån inkomsten åtnjutits från i Nederländerna befintligt fast driftställe;

d) förmån i avlöning eller pension, som åtnjutits från nederländska staten, nederländsk provins, nederländsk kommun eller annan nederländsk offentligrättslig juridisk person;

e) utdelning från oskift dödsbo efter person, som icke vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, i den mån utdelningen utgjorts av sådan av dödsboet åtnjuten inkomst, varom i detta mom. förmäles; samt

f) inkomst av andelar i nederländskt bolag eller annan nederländsk juridisk person, som bedriver rörelse, därest företagets verkliga led-

[1] Avtalet återfinnes å sid. 500.

ning utövas i Nederländerna; dock att frikallelsen ej avser utdelningar å aktier i nederländska aktiebolag eller liknande värdepapper.

*2 mom.* Fysisk person, som vid beskattningsårets utgång varit här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av fastighet i Nederländerna eller tillbehör till sådan fastighet;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) eller b) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i annan rörelse än i b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten hänför sig till i Nederländerna befintligt fast driftställe; samt

d) förmögenhet, bestående av andelar i nederländskt bolag eller annan nederländsk juridisk person, som bedriver rörelse, därest företagets verkliga ledning utövas i Nederländerna; dock att frikallelsen icke avser aktier i nederländskt aktiebolag eller liknande värdepapper.

*3 mom.* Angående skattskyldighet för i 5 § omförmäld person gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelser.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och annan svensk juridisk person, vars verkliga ledning utövas här i riket; dock att beträffande oskift dödsbo efter person, som vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, skola gälla de särskilda föreskrifter om skattskyldigheten, som meddelas i 3 §. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 20).

2 §.

*1 mom.* Fysisk person skall för tid, då han varit bosatt i Nederländerna, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt eller statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för följande inkomster:

a) inkomst av sjöfart eller luftfart, som bedrives uteslutande med fartyg eller luftfartyg av nederländsk nationalitet, under förutsättning att företagets ledning haft sitt säte i Nederländerna;

b) inkomst av annat slags rörelse än sjöfart eller luftfart eller skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse, i den mån inkomsten icke åtnjutits från i Sverige befintligt fast driftställe;

c) härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst, därest inkomsten ej åtnjutits från svenska staten, svensk kommun eller annan svensk offentligrättslig juridisk person; samt

d) inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser utdelning å sådana värdepapper, som utgöra i rörelse nedlagt kapital.

*2 mom.* Fysisk person, som vid beskattningsårets utgång varit bosatt i Nederländerna, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten icke hänför sig till i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) förmögenhet, bestående av andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser tillgångar, som utgöra i rörelse nedlagt kapital.

*3 mom.* Vad i denna paragraf stadgas äger icke tillämpning å person, varom i 4 § förmäles.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å utländsk juridisk person, vars verkliga ledning utövas i Nederländerna.

För oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle varit bosatt eller stadigvarande vistats i Nederländerna, gälla de föreskrifter om skattskyldigheten, som meddelas i 3 §. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 20) OCH DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 85).

3 §.

Oskift dödsbo är frikallat från den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga detsamma att erlägga kommunal inkomstskatt, statlig inkomst- och förmögenhetsskatt eller särskild skatt å förmögenhet för inkomst eller förmögenhet, som belöper å dödsbodelägare, vilken är bosatt i Sverige eller Nederländerna, i den mån med tillämpning av bestämmelserna om skattskyldighet i kommunalskattelagen, förordningarna om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet ävensom denna kungörelse befrielse från skattskyldighet skulle äga rum för sådan delägare, därest denne själv åtnjutit inkomsten eller haft förmögenheten. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 20).

4 §.

Föreskrifterna i denna kungörelse angående person, som är bosatt i Sverige, skola i tillämpliga delar gälla jämväl svensk medborgare, som tillhört svenska beskickningen eller lönat svenskt konsulat i Nederländerna eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, så ock sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 20).

5 §.

Föreskrifterna i denna kungörelse angående person, som är bosatt i Nederländerna, skola i tillämpliga delar gälla jämväl nederländsk medborgare, som tillhört nederländska beskickningen eller lönat nederländskt konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, så ock sådan persons hustru samt barn under 18 år ävensom enskilda tjänare, därest de varit nederländska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 20).

6 §.

Därest fysisk person, som varit här i riket bosatt, oskift dödsbo, som är att anse såsom inländsk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av föreskrifterna i 1 eller 3 § taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall envar av bottenskatten och tilläggsskatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av det med hänsyn till denna kungörelses föreskrifter fastställda beskattningsbara beloppet, som samma skatt skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring i skattskyldigheten. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till särskild skatt å förmögenhet.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, om vilka i denna paragraf förmäles, uträkna bottenskattens grundbelopp, tilläggsskatten och den särskilda skatten å förmögenhet samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 20).

7 §.

Där i 6 § omförmäld skattskyldig, vilken är pliktig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1 eller 3 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, som han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit skyldig lämna, om lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum.

8 §.

Med *Nederländerna* avses i denna kungörelse allenast denna stats inom Europa belägna område.

En person anses enligt denna kungörelse *bosatt* i Nederländerna, om han där har sitt egentliga bo och hemvist.

Såsom *fast driftställe* i rörelse anses enligt denna kungörelse sådan plats, som omförmäles i 61 § kommunalskattelagen; dock skall plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, anses såsom fast driftställe allenast om arbetet därstädes bedrivits eller antagligen kommer att bedrivas under mera än ett år.

9 §.

Förmenar fysisk person, som varit här i riket bosatt, eller svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller annan svensk juridisk person, att han i Sverige eller Nederländerna beskattats för inkomst eller förmögenhet, som på grund av ovan omförmälda avtal ej bort där beskattas, må den skattskyldige till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av denna beskattning.

10 §.

Befrielse från skattskyldighet i Sverige för viss inkomst eller viss förmögenhet må ej jämlikt bestämmelserna i denna kungörelse äga rum, med mindre inkomsten eller förmögenheten blivit i Nederländerna beskattad.

Undersökning, huruvida beskattning av viss inkomst eller viss förmögenhet ägt rum i Nederländerna, är ej erforderlig, om det på grund av föreliggande förhållanden kan antagas, att samma inkomst eller förmögenhet tagits till beskattning eller kommer att tagas till beskattning därstädes.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1936 men må ej tillämpas å inkomst, som förvärvats före den 1 maj 1935, eller å förmögenhet, såvitt avser taxering, som hänför sig till en tidigare tidpunkt.

**Anvisningar till 1 och 2 §§.**

Royalty för nyttjande av fast egendom i Sverige eller Nederländerna behandlas i beskattningshänseende på sätt om inkomst av fastighet är stadgat. Royalty för bearbetande av sådan gruva eller annan fyndighet i någon av de båda staterna, som ej är fast egendom, beskattas i den stat, där gruvan eller fyndigheten är belägen. Annan royalty från någon av dessa stater beskattas såsom inkomst av rörelse, för vilken fast driftställe saknas.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 1003)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Frankrike den 24 december 1936 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter;[1]

*given Stockholms slott den 17 december 1937.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och 29 § 3 mom. förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhets-

[1] Avtalet återfinnes å sid. 520.

skatt, funnit gott förordna, att — sedan den 24 december 1936 avtal, vars lydelse i fransk text och svensk översättning bilaga vid denna kungörelse utvisar, slutits mellan Sverige och Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande direkta skatter — följande särskilda föreskrifter till undvikande av dubbelbeskattning skola lända till efterrättelse:

1 §.

*1 mom.* Svensk eller fransk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av i Frankrike belägen fastighet eller av därstädes bedriven skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse;

b) inkomst av sjöfart, som bedrivits med fartyg, förande fransk flagga, eller av luftfart med luftfartyg av fransk nationalitet, under förutsättning att företagets verkliga ledning haft sitt säte i Frankrike;

c) inkomst av annan rörelse än i a) och b) sägs, i den mån inkomsten åtnjutits från i Frankrike befintligt fast driftställe;

d) avlöningsförmån, som åtnjutits från franska staten, franskt departement, fransk kommun eller annan fransk offentligrättslig juridisk person;

e) inkomst av tantiem eller annan avlöningsförmån, som utgått till ledamot i styrelse för bolag å aktier i denna hans egenskap, under förutsättning att bolagets ledning haft sitt verkliga säte i Frankrike;

f) annan avlöningsförmån än i d) och e) sägs, därest densamma förvärvats genom verksamhet i Frankrike och ej åtnjutits från svenska staten, svensk kommun eller annan svensk offentligrättslig juridisk person;

g) vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i Frankrike eller av tillbehör därtill, som avyttrats i samband med fastigheten;

h) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som i c) sägs, eller av föremål, som använts i rörelsen, i den mån vinsten åtnjutits från i Frankrike befintligt fast driftställe;

i) utdelning från oskift dödsbo efter person, som icke vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, i den mån utdelningen utgjorts av sådan av dödsboet åtnjuten inkomst, varom i detta mom. förmäles; samt

j) inkomst av andelar i franskt bolag eller i annan fransk juridisk person, som bedrivit rörelse; dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i bolag, andelsbevis eller likartade värdepapper.

Med avlöningsförmån förstås i detta mom. icke pension av allmän eller enskild tjänst.

Svensk eller fransk medborgare, som under tid, då han varit bosatt i Sverige, från aktiebolag eller ekonomisk förening, som har sitt säte i Frankrike, uppburit utdelning vilken där beskattats, äger från be-

lopp, varmed statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för utdelningen skall här i riket utgå, åtnjuta avdrag med fem procent å utdelningens belopp. Är skattskyldig, som är berättigad till sådant avdrag, gift och skall han jämlikt 19 § 1 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxeras tillsammans med den andra maken, skall avdraget göras allenast från den på honom belöpande skatten.

*2 mom.* Svensk eller fransk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av fastighet i Frankrike eller tillbehör till sådan fastighet;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) eller b) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i annan rörelse än i b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten hänfört sig till i Frankrike befintligt fast driftställe; samt

d) förmögenhet, bestående av andelar i franskt bolag eller i annan fransk juridisk person, som drivit rörelse; dock att frikallelsen ej avser aktier i bolag, andelsbevis eller likartade värdepapper.

*3 mom.* Angående skattskyldighet för i 7 § omförmäld fransk medborgare gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelser.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svensk juridisk person, vars verkliga ledning utövas här i riket; dock att beträffande oskift dödsbo efter person, som vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, skola gälla de särskilda föreskrifter om skattskyldigheten, som meddelas i 5 §. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 21) OCH DEN 22 DECEMBER 1939 (NR 945).

2 §.

Har svensk eller fransk medborgare under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige, varit bosatt i Frankrike, skall, såvitt angår nämnda tid, vid beskattningen av dennes inkomst och förmögenhet så anses, som om han icke stadigvarande vistats här i riket.

3 §.

*1 mom.* Svensk eller fransk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Frankrike, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av sjöfart, som bedrivits med fartyg, förande fransk flagga, eller av luftfart med luftfartyg av fransk nationalitet, under förutsättning att företagets verkliga ledning haft sitt säte i Frankrike;

b) inkomst av annan rörelse än skogsavverkning å annans mark

på grund av särskild upplåtelse eller under a) omförmäld sjöfart eller luftfart, i den mån inkomsten icke åtnjutits från i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) pension av allmän eller enskild tjänst.

*2 mom.* Svensk eller fransk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit bosatt i Frankrike, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten icke hänfört sig till i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) förmögenhet, bestående av andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse icke avser tillgångar, som utgjort i rörelse nedlagt kapital.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas äger icke tillämpning å svensk medborgare, varom i 6 § förmäles.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å fransk juridisk person, vars verkliga ledning utövas i Frankrike.

För oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle varit bosatt eller stadigvarande vistats i Frankrike, gälla de föreskrifter om skattskyldigheten, som meddelas i 5 §. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 21) OCH DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 86).

4 §.

Vad i denna kungörelse stadgas om svensk eller fransk medborgare, som varit bosatt i endera staten, gäller ock om sådan svensk eller fransk medborgare, som stadigvarande vistats i staten utan att vara bosatt i någondera staten.

5 §.

Oskift dödsbo är frikallat från den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga detsamma att erlägga kommunal inkomstskatt, statlig inkomst- och förmögenhetsskatt eller särskild skatt å förmögenhet för inkomst eller förmögenhet, som belöper å dödsbodelägare, vilken är svensk eller fransk medborgare, i den mån med tillämpning av bestämmelserna om skattskyldighet i kommunalskattelagen, förordningarna om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet ävensom denna kungörelse befrielse från skattskyldighet skulle äga rum för sådan delägare, därest denne själv åtnjutit inkomsten eller haft förmögenheten. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 21).

6 §.

Svensk medborgare, som tillhört svenska beskickningen eller lönat svenskt konsulat i Frankrike eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster, varom i 1 § 1 mom. a)—c) och g)—j) sägs, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som omförmäles i 1 § 2 mom. Sådan svensk medborgare skall ock komma i åtnjutande av förmån som avses i 1 § 1 mom. tredje stycket.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 21) OCH DEN 22 DECEMBER 1939 (NR 945).

7 §.

Fransk medborgare, som tillhört franska beskickningen eller lönat franskt konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster, varom i 3 § 1 mom. förmäles, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som i 3 § 2 mom. a) och b) angives.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år ävensom enskilda tjänare, därest de varit franska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 21).

8 §.

*1 mom.* Därest svensk eller fransk medborgare, oskift dödsbo, som är att anse såsom inländsk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av föreskrifterna i 1, 5 eller 6 § taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall envar av bottenskatten och tilläggsskatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av det med hänsyn till denna kungörelses föreskrifter fastställda beskattningsbara beloppet, som samma skatt skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring i skattskyldigheten. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till särskild skatt å förmögenhet.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, om vilka i detta mom. förmäles, uträkna bottenskattens grundbelopp, tilläggsskatten och den särskilda skatten å förmögenhet samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen.

*2 mom.* Är skattskyldig fysisk eller juridisk person berättigad åtnjuta avdrag som i 1 § 1 mom. tredje stycket sägs, skall vederbörande beskattningsnämnd vid taxeringen uträkna och låta i vederbörlig taxe-

ringslängd anteckna dels avdragets belopp dels ock huru stor del av den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten som belöper på den utdelning avdraget avser. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 21) OCH DEN 22 DECEMBER 1939 (NR 945).

9 §.

Där i 8 § 1 mom. omförmäld skattskyldig, vilken är pliktig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1, 5 eller 6 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit pliktig lämna, om lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum. KUNG. DEN 22 DECEMBER 1939 (NR 945).

10 §.

*1 mom.* Med *Frankrike* avses i denna kungörelse allenast denna stats inom Europa belägna område.

*2 mom.* En person anses enligt denna kungörelse *bosatt i Frankrike,* om han där har sitt egentliga bo och hemvist.

*3 mom.* Såsom *fast driftställe* i rörelse skall, där ej annat föranledes av vad här nedan stadgas, enligt denna kungörelse anses sådan plats, som omförmäles i 61 § kommunalskattelagen.

Inköpsställe i den ena staten, genom vilket en rörelseidkare allenast verkställt uppköp av varor, som därefter skolat försäljas eller bearbetas vid hans fasta driftställe i den andra staten, anses icke som fast driftställe enligt denna kungörelse.

Plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, anses såsom fast driftställe allenast om arbetet därstädes bedrivits eller antagligen kommer att bedrivas under mera än ett år.

11 §.

Har svensk medborgare eller svensk juridisk person blivit i såväl Sverige som Frankrike beskattad för samma inkomst eller samma förmögenhet, och kan dubbelbeskattningen undanröjas jämlikt ovan omförmälda avtal mellan de båda staterna, må den skattskyldige till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av dubbelbeskattningen. Har fransk medborgare eller fransk juridisk person blivit föremål för sådan dubbelbeskattning, må den skattskyldige till Frankrikes högsta finansmyndighet ingiva ansökan om dylik åtgärd.

Ansökan, varom nu sagts, bör vara till vederbörande myndighet inkommen inom två år efter det kalenderår, under vilket beskattningen ägt rum.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1938; dock må bestämmelserna i 11 § tillämpas jämväl beträffande dubbelbeskattning, som skett dessförinnan, därest nämnda dag ännu icke förelegat lagakraftvunnet beslut rörande samma beskattning.

**Anvisning**

till 1 och 3 §§.

Royalty för nyttjande av fast egendom i Sverige eller Frankrike behandlas i beskattningshänseende på sätt om inkomst av fastighet är stadgat. Royalty för bearbetande av sådan gruva eller annan fyndighet i någon av de båda staterna, som ej är fast egendom, beskattas i den stat, där gruvan eller fyndigheten är belägen. Annan royalty från någon av dessa stater beskattas, därest densamma utgjort intäkt av industriell verksamhet eller handelsrörelse, såsom inkomst av sådan rörelse; i annat fall beskattas densamma i den av de båda staterna, där inkomsttagaren är bosatt.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

till 1 och 8 §§.

Vid tillämpning av 1 § 1 mom. tredje stycket iakttages, att på den utdelning, som det i nämnda stycke angivna avdraget avser, anses belöpa så stor bråkdel av inkomst- och förmögenhetsskatten i dess helhet som nettoinkomsten av utdelningen utgör av det taxerade beloppet med tillägg av allmänna avdrag. Vid taxeringen skola jämlikt 8 § 2 mom. uträknas och i taxeringslängden antecknas uppgifter, som erfordras för att avdraget skall kunna verkställas vid debiteringen. KUNG. DEN 22 DECEMBER 1939 (NR 945).

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 1008)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Ungern den 17 juni 1936 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter;[1]

*given Stockholms slott den 17 december 1937.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och 29 § 3 mom. förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, funnit gott förordna, att — sedan den 17 juni 1936 avtal, vars lydelse i fransk text och svensk översättning bilaga vid denna kungörelse utvisar, slutits mellan Sverige och Ungern för undvikande av dubbelbeskattning beträffande direkta skatter — följande särskilda föreskrifter rörande beskattningen skola lända till efterrättelse:

1 §.

*1 mom.* Svensk eller ungersk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestäm-

[1] Avtalet återfinnes å sid. 509.

melser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av i Ungern belägen fastighet eller av därstädes bedriven skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse;

b) inkomst av luftfart, om företagets ledning haft sitt säte i Ungern;

c) inkomst av annat slags rörelse än i a) och b) sägs, i den mån inkomsten åtnjutits från i Ungern befintligt fast driftställe;

d) förmån i avlöning eller pension, som åtnjutits från ungerska staten, ungersk provins, ungerskt komitat, ungersk kommun eller annan ungersk offentligrättslig juridisk person;

e) inkomst av tantiem från inom Ungern bedriven rörelse;

f) vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i Ungern eller av tillbehör därtill, som avyttrats i samband med fastigheten;

g) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som i c) sägs, eller av föremål, som använts i rörelsen, i den mån vinsten åtnjutits från i Ungern befintligt fast driftställe;

h) inkomst, som till delägare i oskift dödsbo efter svensk eller ungersk medborgare, vilken vid frånfället varit bosatt i Ungern, utdelats från dödsboet; samt

i) inkomst av andelar i ungerskt bolag eller i annan ungersk juridisk person, som driver rörelse; dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier i bolag, delaktighetsbevis i gruvföretag, andelsbevis eller likartade värdepapper.

*2 mom.* Svensk eller ungersk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av fastighet i Ungern eller tillbehör till sådan fastighet;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) eller b) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i annan rörelse än i b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten hänförts sig till i Ungern befintligt fast driftställe; samt

d) förmögenhet, bestående av andelar i ungerskt bolag eller i annan ungersk juridisk person, som drivit rörelse; dock att frikallelsen ej avser aktier i bolag, delaktighetsbevis i gruvföretag, andelsbevis eller likartade värdepapper.

*3 mom.* Angående skattskyldighet för i 7 § omförmäld ungersk medborgare gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelser.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svensk juridisk person. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 22).

2 §.

Har svensk eller ungersk medborgare under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige, varit bosatt i Ungern, skall, såvitt angår nämnda tid, vid beskattningen av dennes inkomst och förmögenhet så anses, som om han icke stadigvarande vistats här i riket.

3 §.

*1 mom.* Svensk eller ungersk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Ungern, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt eller statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av luftfart, om företagets ledning haft sitt säte i Ungern;

b) inkomst av annat slags rörelse än luftfart eller skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse, i den mån inkomsten icke åtnjutits från i Sverige befintligt fast driftställe;

c) härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst; dock att frikallelsen ej avser inkomst, som åtnjutits från svenska staten, svensk kommun eller annan svensk offentligrättslig juridisk person och ej heller inkomst av tantiem från här i riket bedriven rörelse; samt

d) inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser utdelning å sådana värdepapper, som utgöra i rörelse nedlagt kapital.

*2 mom.* Svensk eller ungersk medborgare, som vid beskattningsårets utgång varit bosatt i Ungern, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten icke hänförts till i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) förmögenhet, bestående av andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser tillgångar, som utgjort i rörelse nedlagt kapital.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas äger icke tillämpning å svensk medborgare, varom i 6 § förmäles.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å ungerskt bolag, ungersk menighet, ungersk förening även-

som annan ungersk juridisk person. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 22) OCH DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 87).

4 §.

Vad i denna kungörelse stadgas om svensk eller ungersk medborgare, som varit bosatt i endera staten, gäller ock om sådan svensk eller ungersk medborgare, som stadigvarande vistats i staten utan att vara bosatt i någondera staten.

5 §.

Oskift dödsbo anses enligt denna kungörelse såsom svensk juridisk person, därest den avlidne vid dödsfallet varit svensk eller ungersk medborgare, som då varit bosatt i Sverige, och såsom ungersk juridisk person, därest den avlidne vid dödsfallet varit svensk eller ungersk medborgare, som då varit bosatt i Ungern.

Å oskift dödsbo efter person, som avses i 6 eller 7 §, skola de i nämnda paragrafer beträffande den avlidne meddelade föreskrifter äga tillämpning.

6 §.

Svensk medborgare, som tillhört svensk beskickning eller lönat svenskt konsulat i Ungern eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomst av sådant slag, varom i 1 § 1 mom. a)—c) och e)—i) sägs, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som omförmäles i 1 § 2 mom.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 22).

7 §.

Ungersk medborgare, som tillhört ungersk beskickning eller lönat ungerskt konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för sådana inkomster, för vilka enligt 3 § 1 mom. a)—c) skattefrihet i där avsedda fall åtnjutes, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som i 3 § 2 mom. a) och b) angives.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år ävensom enskilda tjänare, därest de varit ungerska medborgare och bott hos honom. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 22).

8 §.

Därest svensk eller ungersk medborgare, oskift dödsbo, som är att anse såsom inländsk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av föreskrifterna i 1 eller 6 § taxeras till statlig inkomst- och

förmögenhetsskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall envar av bottenskatten och tilläggsskatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av det med hänsyn till denna kungörelses föreskrifter fastställda beskattningsbara beloppet, som samma skatt skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring i skattskyldigheten. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till särskild skatt å förmögenhet.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, om vilka i denna paragraf förmäles, uträkna bottenskattens grundbelopp, tilläggsskatten och den särskilda skatten å förmögenhet samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen. KUNG. DEN 4 JANUARI 1939 (NR 22).

9 §.

Där i 8 § omförmäld skattskyldig, vilken är pliktig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1 eller 6 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit pliktig lämna, om lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum.

10 §.

En person anses enligt denna kungörelse *bosatt i Ungern,* om han där har sitt egentliga bo och hemvist.

Såsom *fast driftställe* i rörelse anses enligt denna kungörelse sådan plats, som omförmäles i 61 § kommunalskattelagen; dock skall plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, anses såsom fast driftställe allenast om arbetet därstädes bedrivits eller antagligen kommer att bedrivas under mera än ett år.

11 §.

Har svensk medborgare eller svensk juridisk person blivit i såväl Sverige som Ungern beskattad för samma inkomst eller samma förmögenhet, och kan dubbelbeskattningen undanröjas jämlikt ovan omförmälda avtal mellan de båda staterna, må den skattskyldige till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av dubbelbeskattningen. Har ungersk medborgare eller ungersk juridisk person blivit föremål för sådan dubbelbeskattning, må den skattskyldige till Ungerns högsta finansmyndighet ingiva ansökan om dylik åtgärd.

Ansökan, varom nu sagts, bör vara till vederbörande myndighet inkommen inom två år efter det kalenderår, under vilket beskattningen ägt rum.

12 §.

Befrielse från skattskyldighet i Sverige för viss inkomst eller viss förmögenhet må ej jämlikt bestämmelserna i denna kungörelse äga rum, med mindre inkomsten eller förmögenheten blivit i Ungern beskattad.

Undersökning, huruvida beskattning av viss inkomst eller viss förmögenhet ägt rum i Ungern, är ej erforderlig, om det på grund av föreliggande förhållanden kan antagas, att samma inkomst eller förmögenhet tagits till beskattning eller kommer att tagas till beskattning därstädes.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1938 men må ej tillämpas å inkomst, som förvärvats före nämnda dag, eller å förmögenhet, såvitt avser taxering, som hänför sig till en tidigare tidpunkt.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 111)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Island den 8 september 1937 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet;[1]

*given Stockholms slott den 8 april 1938.*

Kungl. Maj:t har — sedan den 8 september 1937 avtal, vars lydelse i svensk text bilaga vid denna kungörelse utvisar, slutits mellan Sverige och Island för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet — funnit gott att för tillämpning av berörda avtal förordna som följer:

Uppkommer i förhållandet mellan Sverige och Island dubbelbeskattning av inkomst eller förmögenhet, äger den skattskyldige att till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd för slutande av överenskommelse med Island till undanröjande på skäligt sätt av dubbelbeskattningen.

Denna kungörelse träder omedelbart i kraft men är ej tillämplig beträffande inkomst eller förmögenhet, som i Sverige eller Island taxerats före den 5 april 1938.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 1042)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater den 23 mars 1939 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning;[2]

*given Stockholms slott den 20 december 1940.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och 29 § 3 mom. förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, funnit gott förordna, att — sedan den 23 mars 1939 avtal av den lydelse bilaga vid denna kungörelse utvisar slutits mellan Sve-

[1] Avtalet återfinnes å sid. 548.
[2] Avtalet återfinnes å sid. 550.

rige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter — följande särskilda föreskrifter till undvikande av dubbelbeskattning skola lända till efterrättelse.

1 §.

*1 mom.* Fysisk person skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av i Förenta Staterna belägen fastighet eller av därstädes bedriven skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse;

b) inkomst av sjöfart eller luftfart, som bedrivits med fartyg eller luftfartyg, registrerat i Förenta Staterna;

c) inkomst av fritt yrke, som utövats i Förenta Staterna; dock att frikallelse från skattskyldighet icke skall äga rum i fall, som angivas i andra stycket i detta mom.;

d) inkomst av annat slags rörelse än i a), b) eller c) sägs, i den mån inkomsten åtnjutits från i Förenta Staterna befintligt fast driftställe;

e) förmån i avlöning eller pension, som åtnjutits från Förenta Staternas union eller därunder lydande statlig eller samhällelig enhet;

f) annan avlöningsförmån — pension ej inbegripen — därest förmånen förvärvats genom verksamhet i Förenta Staterna och icke åtnjutits från svenska staten eller svensk kommun; dock att frikallelse från skattskyldighet icke skall äga rum i fall, som angivas i andra stycket i detta mom.;

g) vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i Förenta Staterna eller av tillbehör därtill, som avyttrats i samband med fastigheten;

h) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som i d) sägs, eller av föremål, som använts i rörelsen, i den mån vinsten åtnjutits från i Förenta Staterna befintligt fast driftställe;

i) utdelning från oskift dödsbo efter person, som icke vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, i den mån utdelningen utgjorts av sådan av dödsboet åtnjuten inkomst, för vilken skattebefrielse enligt bestämmelserna i detta stycke kan äga rum; samt

j) inkomst av andelar i bolag, hemmahörande i Förenta Staterna, eller av annan därstädes hemmahörande juridisk person, som bedrivit rörelse; dock att frikallelsen icke avser utdelningar å aktier eller likartade värdepapper.

Skattebefrielse, som i c) eller f) avses, skall ej åtnjutas av fysisk person, som under högst etthundraåttio dagar av beskattningsåret tillfälligt vistats i Förenta Staterna, beträffande under denna vistelse förvärvad inkomst på grund av anställning hos eller avtal med fysisk person, bosatt i Sverige, eller svensk juridisk person. Ej heller skall

sådan skattebefrielse tillkomma fysisk person, som under högst nittio dagar av beskattningsåret tillfälligt vistats i Förenta Staterna, beträffande under sådan vistelse förvärvad inkomst som nu sagts, under förutsättning att inkomsten utgjort högst 3 000 dollars eller motsvarande belopp i svenskt eller annat myntslag. Utan avseende å bestämmelserna i detta stycke skall dock skådespelare, artist, musiker, professionell idrottsman eller annan därmed jämförlig person komma i åtnjutande av skattebefrielse som nyss sagts såvitt angår inkomst som han åtnjutit i utövning av sitt yrke.

Fysisk person, som under tid, då han varit bosatt i Sverige, från aktiebolag eller ekonomisk förening, hemmahörande i Förenta Staterna, uppburit utdelning, äger från belopp, varmed statlig inkomst- och förmögenhetsskatt skall för utdelningen utgöras, åtnjuta avdrag med fem procent av utdelningens belopp.

*2 mom.* Fysisk person, som vid beskattningsårets utgång varit här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för förmögenhet av följande slag:

a) förmögenhet, bestående av fastighet i Förenta Staterna eller tillbehör till sådan fastighet;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a), b) eller c) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. d) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten hänför sig till i Förenta Staterna befintligt fast driftställe; samt

d) förmögenhet, bestående av andelar i bolag, hemmahörande i Förenta Staterna, eller i annan därstädes hemmahörande juridisk person, som bedriver rörelse; dock att frikallelsen icke avser aktier eller likartade värdepapper.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas skall jämväl äga tillämpning å svensk medborgare, som stadigvarande vistats i Sverige utan att vara bosatt i någondera staten.

*4 mom.* Angående skattskyldighet för i 6 § omförmäld person gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelser.

*5 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening samt annan svensk juridisk person; dock att beträffande oskift dödsbo efter person, som vid frånfället varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, skola gälla de särskilda föreskrifter om skattskyldigheten, som meddelas i 4 §.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Har svensk medborgare under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige, varit bosatt i Förenta Staterna, skall, såvitt angår nämnda tid, vid beskattningen av dennes inkomst och förmögenhet så anses, som om han icke stadigvarande vistats här i riket.

Å medborgare i Förenta Staterna, som stadigvarande vistats i Sverige utan att samtidigt hava varit härstädes bosatt, äger, såvitt angår denna tid, detta stadgande motsvarande tillämpning.

3 §.

*1 mom.* Fysisk person skall för tid, då han varit bosatt i Förenta Staterna, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av sjöfart eller luftfart, som bedrivits med fartyg eller luftfartyg, som registrerats i Förenta Staterna;

b) inkomst av fritt yrke, som utövats i Sverige, under förutsättning att yrkesutövaren

a n t i n g e n tillfälligt vistats i Sverige under högst etthundraåttio dagar av beskattningsåret och inkomsten förvärvats under denna vistelse på grund av avtal med fysisk person, bosatt i Förenta Staterna, eller där hemmahörande juridisk person

e l l e r tillfälligt vistats i Sverige under högst nittio dagar av beskattningsåret samt inkomsten då förvärvats och tillika med den inkomst av tjänst, han kan hava under samma tid åtnjutit här i riket, icke överstigit 3 000 dollars eller motsvarande belopp i svenskt eller annat myntslag;

c) inkomst av annat slags rörelse än skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse eller under a) eller b) omförmäld rörelse, i den mån inkomsten icke åtnjutits från i Sverige befintligt fast driftställe eller inkomsten hänförts sig till uppköp här i riket av varor för rörelseidkarens räkning;

d) härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst, som icke åtnjutits från svenska staten eller svensk kommun, under förutsättning att inkomsttagaren

a n t i n g e n tillfälligt vistats i Sverige under högst etthundraåttio dagar av beskattningsåret och inkomsten förvärvats under denna vistelse på grund av anställning hos fysisk person, bosatt i Förenta Staterna, eller där hemmahörande juridisk person

e l l e r tillfälligt vistats i Sverige under högst nittio dagar av beskattningsåret samt inkomsten, tillika med den inkomst han kan hava under samma tid förvärvat av här i riket utövat fritt yrke, icke överstigit 3 000 dollars eller motsvarande belopp i svenskt eller annat myntslag; samt

e) härifrån uppburen pension, som icke åtnjutits från svenska staten eller svensk kommun.

Fysisk person, som under tid, då han varit bosatt i Förenta Staterna, uppburit utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekono-

misk förening, skall icke utgöra kupongskatt eller eljest erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för sådan utdelning med mera än tio procent av utdelningens belopp.

*2 mom.* Fysisk person, som vid beskattningsårets utgång varit bosatt i Förenta Staterna, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för förmögenhet av följande slag:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. a) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som varit avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. c) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten icke hänfört sig till i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) förmögenhet, bestående av andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallels ej avser tillgångar, som utgjort i rörelse nedlagt kapital.

*3 mom.* Å medborgare i Förenta Staterna, som icke varit bosatt i någondera staten, skola föreskrifterna i 1 och 2 mom. äga motsvarande tillämpning, i den mån det visas, att inkomst eller förmögenhet, som där omförmäles, beskattats i Förenta Staterna.

*4 mom.* Vad i denna paragraf stadgas äger icke tillämpning å person, varom i 5 § förmäles.

*5 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å bolag, förening eller annan juridisk person, hemmahörande i Förenta Staterna.

För oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle varit bosatt eller stadigvarande vistats i Förenta Staterna, gälla de föreskrifter om skattskyldighet, som meddelas i 4 §. KUNG. DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 88).

(Se vidare anvisningarna.)

4 §.

Oskift dödsbo är frikallat från den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga detsamma att erlägga kommunal inkomstskatt, statlig inkomst- och förmögenhetsskatt eller särskild skatt å förmögenhet för inkomst eller förmögenhet, som belöper å dödsbodelägare, vilken är bosatt i Sverige eller Förenta Staterna eller är medborgare i någon av de båda staterna, i den mån med tillämpning av bestämmelserna om skattskyldighet i kommunalskattelagen, förordningarna om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet ävensom denna kungörelse befrielse från skattskyldighet skulle äga rum för sådan delägare, därest denne själv åtnjutit inkomsten eller haft förmögenheten.

5 §.

Svensk medborgare, som tillhört svenska beskickningen eller lönat svenskt konsulat i Förenta Staterna eller beskickningens eller kon-

sulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomster, varom i 1 § 1 mom. första stycket a)—d) och g)—j) sägs, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som omförmäles i 1 § 2 mom. Sådan svensk medborgare skall ock komma i åtnjutande av förmån, som avses i 1 § 1 mom. tredje stycket.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom.

6 §.

Medborgare i Förenta Staterna, som tillhört denna stats beskickning eller lönade konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst samt för inkomster, varom i 3 § 1 mom. första stycket a) och c) förmäles, eller att erlägga statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet för sådan förmögenhet, som i 3 § 2 mom. a) och b) angives.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år ävensom enskilda tjänare, därest de varit medborgare i Förenta Staterna och bott hos honom.

7 §.

*1 mom.* Därest fysisk person, som varit bosatt här i riket, annan svensk medborgare, oskift dödsbo, som är att anse såsom inländsk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av föreskrifterna i 1, 4 eller 5 § taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall envar av bottenskatten och tilläggsskatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av det med hänsyn till denna kungörelses föreskrifter fastställda beskattningsbara beloppet, som samma skatt skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring i skattskyldigheten. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till särskild skatt å förmögenhet.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, varom i detta mom. förmäles, uträkna bottenskattens grundbelopp, tilläggsskatten och den särskilda skatten å förmögenhet samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen.

*2 mom.* Är skattskyldig berättigad åtnjuta sådant avdrag, som i 1 § 1 mom. tredje stycket sägs, skall vederbörande beskattningsnämnd vid taxeringen uträkna och låta i taxeringslängden anteckna bruttobeloppet av den utdelning avdraget avser ävensom, där så finnes

erforderligt för debiteringen, huru stor del av det till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet som belöper å utdelningen.

I fall, varom i 3 § 1 mom. andra stycket sägs, skall vederbörande beskattningsnämnd uträkna, huru stor del av till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp som belöper å däri ingående utdelning, ävensom det skattebelopp som för utdelningen högst skall utgå, och skola uppgifter härom införas i vederbörlig taxeringslängd. KUNG. DEN 26 FEBRUARI 1943 (NR 88).

(Se vidare anvisningarna.)

8 §.

Där i 7 § 1 mom. omförmäld skattskyldig, vilken är pliktig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1, 4 eller 5 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt 29 § taxeringsförordningen eller eljest meddelade föreskrifter skulle vara pliktig lämna, om lindring i skattskyldigheten icke ägt rum.

9 §.

*1 mom.* Med F ö r e n t a S t a t e r n a avses i denna kungörelse det område, som utgöres av delstaterna, territorierna Alaska och Hawaii samt distriktet Columbia.

*2 mom.* En person anses enligt denna kungörelse b o s a t t i F ö r e n t a S t a t e r n a, om han där har sitt egentliga bo och hemvist.

Ett bolag, en förening eller en annan juridisk person anses enligt denna kungörelse h e m m a h ö r a n d e i F ö r e n t a S t a t e r n a, om bolaget, föreningen eller den juridiska personen bildats eller organiserats enligt lagstiftningen i denna stat eller någon dess delstat eller något dess territorium.

*3 mom.* Till f r i t t y r k e räknas yrkesmässigt bedriven vetenskaplig, konstnärlig, litterär, undervisande och uppfostrande verksamhet samt verksamhet såsom läkare, advokat, arkitekt och ingenjör ävensom annan därmed jämförlig verksamhet, såvitt verksamheten ej utövats på grund av tjänst.

*4 mom.* Såsom f a s t d r i f t s t ä l l e i rörelse skall enligt denna kungörelse anses sådan plats, som omförmäles i 61 § kommunalskattelagen; dock skall den omständigheten, att å viss plats entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning, icke i och för sig föranleda, att platsen anses såsom fast driftställe.

10 §.

Har fysisk person, som varit här i riket bosatt, annan svensk medborgare eller svensk juridisk person blivit i såväl Sverige som Förenta Staterna beskattad för samma inkomst eller samma förmögenhet och kan dubbelbeskattningen undanröjas jämlikt ovan omförmälda avtal mellan de båda staterna, må den skattskyldige till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av dubbelbeskattningen. Har fysisk person, som varit bosatt i

eller medborgare i Förenta Staterna, eller därstädes hemmahörande juridisk person blivit föremål för sådan dubbelbeskattning, må den skattskyldige till vederbörlig myndighet i sistnämnda stat ingiva ansökan om dylik åtgärd.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1941 men må tillämpas allenast å inkomst, som förvärvats efter ingången av år 1940, samt å förmögenhetsinnehav efter sistnämnda tidpunkt.

**Anvisningar**

till 1 och 3 §§.

Royalty för nyttjande av fast egendom i Sverige eller Förenta Staterna behandlas i beskattningshänseende på sätt om inkomst av fastighet är stadgat. Royalty för bearbetande av sådan gruva eller annan fyndighet i någon av de båda staterna, som ej är fast egendom, beskattas i den stat, där gruvan eller fyndigheten är belägen. Annan royalty från någon av dessa stater beskattas såsom inkomst av rörelse, för vilken fast driftställe i den staten saknas.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för nyttjande av patent, mönster eller dylikt.

till 1 och 7 §§.

Vid tillämpning av 7 § 2 mom. första stycket iakttages, att på utdelning varom där är fråga anses belöpa så stor bråkdel av det till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet som nettoinkomsten av utdelningen utgör av det taxerade beloppet med tillägg av allmänna avdrag.

Vid debiteringen beräknas med ledning av de uppgifter, som antecknats i taxeringslängden jämlikt 7 § 2 mom. första stycket, huru stor del av den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten i dess helhet som belöper å utdelningen. Befinnes därvid, att nämnda del av skatten understiger fem procent av utdelningens bruttobelopp, sker avdrag jämlikt 1 § 1 mom. tredje stycket allenast för berörda del av skatten. I annat fall avdrages ett belopp, motsvarande fem procent av utdelningens bruttobelopp.

Är skattskyldig, som är berättigad till avdrag varom nu är fråga, gift och skall han jämlikt 19 § 1 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxeras tillsammans med den andra maken, skall avdraget göras allenast från den på honom belöpande skatten.

[Anvisningar till 3 och 7 §§ upphävda genom kungörelse den 26 februari 1943 (nr 88).]

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 791)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Norge den 21 juni 1947 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet;[1]

*given Stockholms slott den 24 oktober 1947.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), 20 § 3 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt samt 20 § 3 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt, funnit gott förordna, att — sedan den 21 juni 1947 avtal av den lydelse bilaga vid denna kungörelse utvisar slutits mellan Sverige och Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet — följande särskilda föreskrifter till undvikande av sådan dubbelbeskattning skola lända till efterrättelse.

1 §.

*1 mom.* Svensk eller norsk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av i Norge belägen fastighet eller av därstädes bedriven skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse;

b) inkomst av företag för utövande av sjöfart eller luftfart, om företagets verkliga ledning haft sitt säte i Norge;

c) inkomst av annat slags rörelse än under a) och b) sägs, i den mån inkomsten härflutit från i Norge befintligt fast driftställe;

d) vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i Norge eller av tillbehör därtill, som avyttrats i samband med fastigheten;

e) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som under c) avses, eller av föremål, som använts i rörelsen, i den mån vinsten härflutit från i Norge befintligt fast driftställe;

f) inkomst, som till delägare i oskift dödsbo efter svensk eller norsk medborgare, vilken vid frånfället var bosatt i Norge, utdelats från dödsboet; samt

g) inkomst av andelar i norskt bolag eller i annan norsk juridisk person, som bedriver rörelse; dock att frikallelsen ej avser utdelning å aktier eller å andelar i bolag med delad eller eljest begränsad ansvarighet.

Svensk eller norsk medborgare, som under tid, då han varit bosatt i Sverige, från norskt aktiebolag uppburit utdelning för vilken skatt i Norge avdragits vid källan, äger från belopp, varmed statlig inkomstskatt skall för utdelningen utgöras, åtnjuta avdrag med fem procent av utdelningens bruttobelopp.

*2 mom.* Svensk eller norsk medborgare, som vid beskattningsårets utgång var här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom

[1] Avtalet återfinnes å sid. 567.

enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig förmögenhetsskatt för förmögenhet av följande slag:

a) förmögenhet, bestående av fastighet i Norge eller tillbehör till sådan fastighet;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. under a) eller b) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i annan rörelse än i detta mom. under b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, allt i den mån förmögenheten hänför sig till i Norge befintligt fast driftställe; samt

d) förmögenhet, bestående av andelar i norskt bolag eller i annan norsk juridisk person, som bedriver rörelse; dock att frikallelsen ej avser aktier eller andelar i bolag med delad eller eljest begränsad ansvarighet.

*3 mom.* Angående skattskyldighet för i 8 § omförmäld norsk medborgare gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelser.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svensk juridisk person.

2 §.

Har svensk eller norsk medborgare under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige, varit bosatt i Norge, skall, såvitt angår nämnda tid, vid beskattningen av hans inkomst och förmögenhet så anses, som om han icke stadigvarande vistats här i riket.

3 §.

*1 mom.* Svensk eller norsk medborgare skall för tid, då han varit bosatt i Norge, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av företag för utövande av sjöfart eller luftfart, om företagets verkliga ledning haft sitt säte i Norge;

b) inkomst av annat slags rörelse än skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse eller rörelse som under a) sägs, i den mån inkomsten icke härflutit från i Sverige befintligt fast driftställe;

c) härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

d) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som under b) avses, eller av föremål, som använts i rörelsen, i den mån vinsten icke härflutit från i Sverige befintligt fast driftställe; samt

e) inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser utdelning å sådana värdepapper, som utgöra i rörelse nedlagt kapital och äro hänförliga till i Sverige befintligt fast driftställe.

Svensk eller norsk medborgare, som för tid, då han varit bosatt i Norge, uppburit utdelning å aktier i svenskt aktiebolag, skall utgöra kupongskatt för sådan utdelning med allenast 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

*2 mom.* Svensk eller norsk medborgare, som vid beskattningsårets utgång var bosatt i Norge, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig förmögenhetsskatt för förmögenhet av följande slag:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. under a) förmäles, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, varom i 1 mom. under b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, i den mån förmögenheten icke hänför sig till i Sverige befintligt fast driftställe; samt

c) förmögenhet, bestående av andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser sådana andelar, som utgöra i rörelse nedlagt kapital och äro hänförliga till i Sverige befintligt fast driftställe.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas äger icke tillämpning å svensk medborgare, varom i 7 § förmäles.

*4 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å norskt bolag, norsk menighet, norsk förening ävensom annan norsk juridisk person.

4 §.

Bestämmelserna i 3 § 1 mom. a) och 2 mom. a) skola äga motsvarande tillämpning å svensk medborgare, som icke varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige eller Norge. Sådan person frikallas jämväl från beskattning av inkomst, varom i 3 § 1 mom. b) och d) förmäles, i den mån inkomsten härflutit från i Norge befintligt fast driftställe, så ock från beskattning av förmögenhet, som i 3 § 2 mom. b) sägs, i den mån förmögenheten hänför sig till sådant driftställe.

Å norsk medborgare, som icke varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige eller Norge, skola föreskrifterna i 3 § äga motsvarande tillämpning.

5 §.

Vad i denna kungörelse stadgas om svensk eller norsk medborgare, som varit bosatt i endera staten, gäller också om sådan svensk eller norsk medborgare, som stadigvarande vistats i staten utan att vara bosatt i någondera staten.

6 §.

Oskift dödsbo anses enligt denna kungörelse såsom svensk juridisk person, därest den avlidne vid dödsfallet var svensk eller norsk medborgare och vid nämnda tid var bosatt i Sverige, och såsom norsk

juridisk person, därest den avlidne vid dödsfallet var svensk eller norsk medborgare och vid nämnda tid var bosatt i Norge.

Bestämmelsen i 2 § skall äga motsvarande tillämpning å oskift dödsbo efter svensk eller norsk medborgare, som vid dödsfallet stadigvarande vistades i Sverige men var bosatt i Norge.

Beträffande oskift dödsbo efter svensk eller norsk medborgare, som vid dödsfallet icke var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige eller Norge, skall 4 § äga motsvarande tillämpning.

Å oskift dödsbo efter person, som avses i 7 eller 8 §, skola de i nämnda paragrafer beträffande den avlidne meddelade föreskrifter äga tillämpning.

7 §.

Svensk medborgare, som tillhört svenska beskickningen eller lönat svenskt konsulat i Norge eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt för inkomst av sådant slag, varom i 1 § 1 mom. första stycket sägs, eller att erlägga statlig förmögenhetsskatt för sådan förmögenhet, som omförmäles i 1 § 2 mom. Sådan svensk medborgare skall ock komma i åtnjutande av förmån, som avses i 1 § 1 mom. sista stycket.

Vad ovan sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom.

8 §.

Norsk medborgare, som tillhört norska beskickningen eller lönat norskt konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt för inkomster av de slag, varom i 3 § 1 mom a)—d) förmäles, eller att erlägga statlig förmögenhetsskatt för sådan förmögenhet, som i 3 § 2 mom. a) och b) angives.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru, barn under 18 år och enskilda tjänare, därest de varit norska medborgare och bott hos honom.

9 §.

*1 mom.* Därest svensk eller norsk medborgare, oskift dödsbo, som är att anse som svensk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av föreskrifterna i 1 eller 7 § taxeras till statlig inkomstskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall skatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av den med hänsyn till denna kungörelses föreskrifter fastställda beskattningsbara inkomsten, som samma skatt skulle hava utgjort av den beskattningsbara inkomst, vilken skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till berörda lindring i skattskyldigheten. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till statlig förmögenhetsskatt.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, om vilka i

denna paragraf förmäles, uträkna den statliga inkomstskattens grundbelopp och förmögenhetsskatten samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen.

*2 mom.* Är skattskyldig berättigad åtnjuta sådant avdrag, som i 1 § 1 mom. sista stycket sägs, skall vederbörande beskattningsnämnd vid taxeringen uträkna och låta i taxeringslängden anteckna bruttobeloppet av den utdelning avdraget avser ävensom, där så finnes erforderligt för debiteringen, huru stor del av den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten som belöper å utdelningen.

10 §.

I de fall då i 9 § 1 mom. nämnd skattskyldig, vilken är skyldig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1 eller 7 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit skyldig lämna, därest lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum.

11 §.

En person anses enligt denna kungörelse *bosatt* i Norge, om han där har sitt egentliga bo och hemvist.

Vad i denna kungörelse sägs angående *Norge* skall icke tillämpas beträffande Svalbard och Jan Mayen.

12 §.

Fråga om befrielse från skattskyldighet enligt denna kungörelse avgöres av beskattningsmyndigheterna i samband med taxeringens verkställande.

Förmenar svensk medborgare eller svensk juridisk person, att han i Sverige eller Norge beskattats för viss inkomst eller viss förmögenhet, som på grund av ovan omförmälda avtal ej bort där beskattas, må den skattskyldige, utan hinder av vad i första stycket stadgas, till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av denna beskattning. Sådan ansökan bör vara till fiansdepartementet inkommen senast inom två år efter det kalenderår, under vilket beskattningen ägde rum, eller, om besvär däröver anförts, inom samma tid efter det kalenderår under vilket laga kraft vunnet beslut angående ifrågavarande taxering meddelades.

Har norsk medborgare eller norsk juridisk person i Sverige blivit föremål för sådan beskattning som i nästföregående stycke sägs, må den skattskyldige till Norges högsta finansmyndighet ingiva ansökan om åtgärd till undvikande av dylik beskattning.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1948, dock att kungörelsen skall tillämpas redan dessförinnan såvitt fråga är om åtgärder, som erfordras för beräkning av preliminär skatt för inkomståret 1948.

I fråga om 1948 års taxering skall vad i kungörelsen sägs angående statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt äga motsvarande

tillämpning beträffande statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt särskild skatt å förmögenhet.

Genom denna kungörelse sker icke någon ändring i de föreskrifter, som meddelats i kungörelsen den 25 juni 1937 (nr 661) om tillämpning av ett mellan Sverige och Norge den 14 juni 1937 ingånget avtal angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara—Kiirunavaara Aktiebolags inkomster.

**Anvisningar**

till 1 §.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 1 § 1 mom. g) och 2 mom. d) skall till bolag med delad eller eljest begränsad ansvarighet icke hänföras vanliga kommanditbolag.

till 1 och 3 §§.

Royalty som utgår för nyttjande av fast egendom i Sverige eller Norge behandlas i beskattningshänseende som om inkomst av fastighet är stadgat. Royalty som utgår för bearbetande av sådan gruva eller annan fyndighet i någon av de båda staterna, som ej är att anse som fast egendom, beskattas i den stat, där gruvan eller fyndigheten är belägen. Annan royalty beskattas i den stat, där den som uppbär royaltyn anses vara bosatt; dock att royalty, som utgår från en av staterna, alltid skall beskattas i nämnda stat, därest den som uppbär royaltyn har sådant inflytande över företagets ledning att det skäligen bör anses som om han själv varit omedelbart delaktig i rörelsens bedrivande.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

till 1 och 9 §§.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 9 § 2 mom. iakttages att på utdelning, varom där är fråga, anses belöpa så stor bråkdel av den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten som nettoinkomsten av utdelningen utgör av den taxerade inkomsten med tillägg av allmänna avdrag.

Vid debiteringen beräknas med ledning av de uppgifter, som antecknats i taxeringslängden jämlikt 9 § 2 mom., huru stor del av den statliga inkomstskatten i dess helhet som belöper å utdelningen. Befinnes därvid, att nämnda del av skatten understiger fem procent av utdelningens bruttobelopp, sker avdrag jämlikt 1 § 1 mom. sista stycket allenast för berörda del av skatten. I annat fall avdrages ett belopp, motsvarande fem procent av utdelningens bruttobelopp.

Är skattskyldig, som är berättigad till avdrag varom nu är fråga, gift och skall han jämlikt 11 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt taxeras tillsammans med den andra maken, skall avdraget göras allenast från den på honom belöpande skatten.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 661)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Norge den 14 juni 1937 ingånget avtal angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster;[1]

*given Stockholms slott den 25 juni 1937.*

Kungl. Maj:t har funnit gott att

*dels,* med stöd av 72 § 2 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) och 29 § 2 mom. förordningen samma dag (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, förordna, att — sedan den 14 juni 1937 avtal, vars lydelse i svensk text bilaga till denna kungörelse utvisar, slutits mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelning i beskattningshänseende av Luossavaara—Kiirunavaara Aktiebolags inkomster — nämnda avtal skall lända till efterrättelse vid taxeringen,

*dels ock,* med stöd av sistberörda mom. samt 8 § 2 mom. förordningen den 28 september 1928 (nr 374) om kommunal progressivskatt, förklara, att statlig inkomst och förmögenhetsskatt skall av bolaget utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av det vid tillämpning av nämnda avtal fastställda beskattningsbara beloppet, som skatten skulle hava utgjort av det beskattningsbara belopp, vilket skulle hava fastställts, därest avtalet ej tillämpats, samt att den kommunala progressivskattens grundbelopp skall för bolaget bestämmas efter motsvarande beräkningsgrund.

KUNGL. MAJT:TS KUNGÖRELSE (nr 4)

## med vissa bestämmelser angående kupongskatt för skattskyldig, som är bosatt i Norge;

*given Stockholms slott den 9 januari 1948.*

Kungl. Maj:t — som den 24 oktober 1947 (nr 791) utfärdat kungörelse om tillämpning av ett mellan Sverige och Norge den 21 juni 1947 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet — har funnit gott att med stöd av 17 § förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt förordna som följer.

1 §.

Därest av omständigheterna uppenbarligen framgår att den, som lyfter utdelning å aktie i svenskt aktiebolag, enligt ovannämnda kungörelse skall utgöra kupongskatt med allenast tio procent av utdel-

[1] Avtalet återfinnes å sid. 646.

ningens bruttobelopp, skall skyldigheten att vid utbetalande av utdelningen innehålla däråa belöpande kupongskatt avse endast skyldighet att innehålla nämnda belopp. I andra fall än nu sagts skall för gäldande av kupongskatt innehållas tjugu procent av utdelningen.

2 §.

Kan någon i fall, då tjugu procent av utdelningen innehållits för gäldande av kupongskatt, visa att han enligt ovannämnda kungörelse är skyldig att utgöra kupongskatt med allenast tio procent, skall det överskjutande beloppet på ansökan av den skattskyldige restitueras.

3 §.

Ansökan om restitution, som i 2 § sägs, skall ingivas till kupongskattekontoret före utgången av kalenderåret efter det, då utdelningen uppbars, dock senast under tredje kalenderåret efter det, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Vid ansökningen skola fogas bevis om den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, utredning om att sökanden vid nämnda tidpunkt var bosatt eller, såvitt angår juridisk person, hemmahörande i Norge samt vederbörligt intyg rörande den erlagda kupongskatten. I fråga om bosättningsförhållandena skall för enskild skattskyldig särskilt angivas, från vilken tidpunkt han varit bosatt i Norge, orten där han bodde, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, huruvida han i Norge förhyrde fast bostad, huruvida han där hade fast anställning samt anställningstidens längd.

4 §.

Beslut i anledning av ansökan om restitution meddelas av kupongskattenämnden.

Över kupongskattenämndens beslut må besvär anföras i den ordning, som angives i 15 § förordningen om kupongskatt.

Denna kungörelse träder i kraft dagen efter den, då kungörelsen enligt däråa meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 603)

## angående viss överenskommelse rörande tillämpningen av avtalet mellan Sverige och Norge den 21 juni 1947 för undvikande av dubbelbeskattning;[1]

*given Särö den 21 juli 1948.*

Sedan med stöd av artikel 10, andra stycket, i avtalet den 21 juni 1947 mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet en särskild överenskommelse — av den lydelse härvid fogad bilaga utvisar — träffats rörande tillämpningen av de norska

[1] Överenskommelsen återfinnes å sid. 577.

bestämmelserna om krigsskadeavgift, i vad angår i Sverige bosatta aktieägare, vill Kungl. Maj:t härmed giva vederbörande till känna vad sålunda blivit överenskommet. Kungl. Maj:t vill tillika giva tillkänna, att framställning om återbetalning av för mycket erlagd krigsskadeavgift skall göras direkt hos behörig norsk myndighet.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 815)

## angående mellan Sverige och Argentina träffad överenskommelse om ömsesidigt fritagande från inkomstskatt av inkomster, härrörande från sjö- eller luftfartstrafik;[1]

*given Drottningholms slott den 30 december 1948.*

Sedan noter, av den lydelse härvid fogad bilaga utvisar, den 20 november 1948 med Kungl. Maj:ts samtycke utväxlats mellan argentinska utrikesministeriet och beskickningen i Buenos Aires rörande ömsesidigt fritagande från inkomstskatt av vissa inkomster, härrörande från sjö- eller luftfartstrafik, har Kungl. Maj:t funnit gott att — med stöd av 20 § förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt samt 72 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) — förordna att inkomster av förenämnda slag, som intjänats av i Argentina konstituerade företag, skola i den utsträckning, som i noterna angives, vara fria från beskattning här i riket.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 150)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Schweiziska Edsförbundet den 16 oktober 1948 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet;[2]

*given Stockholms slott den 1 april 1949.*

Kungl. Maj:t har, med stöd av 72 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), 20 § 3 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt samt 20 § 3 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt, funnit gott förordna att — sedan den 16 oktober 1948 avtal av den lydelse bilaga vid denna kungörelse utvisar slutits mellan Sverige och Schweiziska Edsförbundet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet — följande särskilda föreskrifter till undvikande av sådan dubbelbeskattning skola lända till efterrättelse.

[1] Avtalet återfinnes å sid. 634.
[2] Avtalet återfinnes å sid. 579.

1 §.

*1 mom.* Fysisk person skall för tid, då han varit bosatt i Sverige, ej vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av i Schweiz belägen fast egendom;

b) inkomst av företag för utövande av sjöfart eller luftfart, om företagets ledning utövas å ort belägen i Schweiz;

c) inkomst av fritt yrke, som utövats i Schweiz och avser verksamhet såsom skådespelare, musiker, cirkus- eller varietéartist eller dylikt;

d) inkomst av annat slags rörelse än under b) eller c) sägs, i den mån inkomsten förvärvats genom ett i Schweiz befintligt fast driftställe;

e) avlöning, pension eller annan förmån, som på grund av tjänst åtnjutits från schweiziska staten, schweizisk kanton, schweizisk kommun eller annan schweizisk offentligrättslig juridisk person;

f) tantiem, arvode för deltagande i sammanträde eller liknande ersättning till ledamot av styrelse (Verwaltungsrat) för aktiebolag, som har sitt säte i Schweiz;

g) annan avlöningsförmån än under e) eller f) sägs — pension ej inbegripen — som förvärvats genom verksamhet i Schweiz och icke åtnjutits från svenska staten, svensk kommun eller annan svensk offentligrättslig juridisk person;

h) underhålls-, studie- eller utbildningsbidrag, då fråga är om bidrag som studerande, lärling eller praktikant, vilken uppehåller sig i Sverige allenast i studie- eller utbildningssyfte, mottager från anhörig, stipendiefond eller liknande inrättning med hemvist i Schweiz;

i) vinst å icke yrkesmässig avyttring av i Schweiz belägen fast egendom, tillbehör däri inräknade, samt av sådana till jordbruk eller skogsbruk hörande levande eller döda inventarier, som avyttrats i samband med den fasta egendomen;

j) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som under d) avses, eller del därav, i den mån vinsten härflutit från ett i Schweiz befintligt fast driftställe; samt

k) inkomst, som till delägare i oskift dödsbo efter fysisk person, vilken vid frånfället var bosatt eller stadigvarande vistades i Schweiz, utdelats från dödsboet, i den mån utdelningen utgjorts av sådan av dödsboet åtnjuten inkomst, varom i detta moment förmäles.

*2 mom.* Fysisk person, som vid beskattningsårets utgång var här i riket bosatt, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga statlig förmögenhetsskatt för förmögenhet av följande slag:

a) förmögenhet, bestående av fast egendom i Schweiz, däri inbegripet tillbehör samt till jordbruk eller skogsbruk hörande levande eller döda inventarier;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom som är avsedd för

stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, som avses i 1 mom. under b), eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital; samt

c) förmögenhet, bestående av lös egendom som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, som i 1 mom. under d) sägs och som icke är att hänföra till fritt yrke, eller av annat i dylik rörelse nedlagt kapital, allt i den mån förmögenheten användes för ett i Schweiz befintligt fast driftställes verksamhet.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas skall äga tillämpning jämväl å fysisk person, som stadigvarande vistats i Sverige utan att hava varit bosatt i någondera staten.

*4 mom.* Angående skattskyldighet för i 7 § omförmäld schweizisk medborgare gälla de i nämnda paragraf meddelade särskilda bestämmelserna.

*5 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å svensk juridisk person; dock att för oskift dödsbo efter person, som vid frånfället var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige, skola gälla de särskilda föreskrifter om skattskyldigheten som meddelas i 5 §.

2 §.

Har fysisk person under tid, då han stadigvarande vistats i Sverige, varit bosatt i Schweiz, skall, såvitt angår nämnda tid, vid beskattningen av hans inkomst och förmögenhet så anses, som om han icke stadigvarande vistats här i riket.

3 §.

*1 mom.* Fysisk person skall för tid, då han varit bosatt i Schweiz, ej vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt för inkomster av följande slag:

a) inkomst av företag för utövande av sjöfart eller luftfart, om företagets ledning utövas å ort belägen i Schweiz;

b) inkomst av annat slags rörelse än som under a) sägs, i den mån inkomsten icke förvärvats genom ett i Sverige befintligt fast driftställe; dock att frikallelsen icke avser inkomst av fritt yrke, som utövats i Sverige och avser verksamhet såsom skådespelare, musiker, cirkus- eller varietéartist eller dylikt;

c) härifrån uppburen pension, som icke åtnjutits från svenska staten, svensk kommun eller annan svensk offentligrättslig juridisk person;

d) vinst å icke yrkesmässig avyttring av rörelse, som under b) avses, eller del därav, i den mån vinsten icke härflutit från ett i Sverige befintligt fast driftställe; samt

e) inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att frikallelsen ej avser utdelning å andelar som utgöra i rörelse nedlagt kapital och äro hänförliga till ett i Sverige befintligt fast driftställe.

Fysisk person, som är bosatt i Schweiz och som utgjort kupongskatt för utdelning å aktie i svenskt aktiebolag, är i enlighet med vad därom särskilt stadgas berättigad till restitution av den del av skatten, som överstiger 5 procent av utdelningens bruttobelopp.

*2 mom.* Fysisk person, som vid beskattningsårets utgång var bosatt i Schweiz, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga statlig förmögenhetsskatt för förmögenhet av följande slag:

a) förmögenhet, bestående av lös egendom som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i rörelse, som avses i 1 mom. under a), eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

b) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i fritt yrke, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital;

c) förmögenhet, bestående av lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk, omsättning eller förbrukning i annan rörelse än som under a) eller b) sägs, eller av annat i sådan rörelse nedlagt kapital, allt i den mån förmögenheten icke användes för ett i Sverige befintligt fast driftställes verksamhet; samt

d) förmögenhet, bestående av andelar i svenska ekonomiska föreningar; dock att denna frikallelse ej avser andelar, som utgöra i rörelse nedlagt kapital och äro hänförliga till i Sverige befintligt fast driftställe.

*3 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas skall äga tillämpning jämväl å fysisk person, som stadigvarande vistats i Schweiz utan att hava varit bosatt i någondera staten.

*4 mom.* Vad i 1 och 2 mom. stadgas skall icke äga tillämpning å svensk medborgare, varom i 6 § förmäles.

*5 mom.* Bestämmelserna i 1 och 2 mom. skola äga motsvarande tillämpning å schweiziskt bolag, schweizisk menighet, schweizisk förening ävensom annan schweizisk juridisk person.

För oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle var bosatt eller stadigvarande vistades i Schweiz, skola gälla de särskilda föreskrifter om skattskyldigheten som meddelas i 5 §.

4 §.

Bestämmelserna i 3 § 1 mom. a) och 2 mom. a) skola äga motsvarande tillämpning å svensk medborgare, som icke varit bosatt eller stadigvarande vistats vare sig i Sverige eller Schweiz. Sådan person frikallas jämväl från beskattning av inkomst, varom i 3 § 1 mom. b) och d) förmäles, i den mån inkomsten förvärvats genom ett i Schweiz befintligt fast driftställe, så ock från beskattning av förmögenhet, som i 3 § 2 mom. c) sägs, i den mån förmögenheten hänför sig till sådant driftställe.

Å schweizisk medborgare, som icke varit bosatt eller stadigvarande vistats vare sig i Sverige eller Schweiz, skola föreskrifterna i 3 § 1 mom. första stycket och 2 mom. äga motsvarande tillämpning.

5 §.

Oskift dödsbo är frikallat från skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga dödsboet, att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt för inkomst eller förmögenhet, som belöper å dödsbodelägare vilken är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller Schweiz eller är medborgare i någondera staten, i den mån med tillämpning av bestämmelserna om skattskyldighet i kommunalskattelagen, förordningarna om statlig inkomstskatt och om statlig förmögenhetsskatt ävensom denna kungörelse befrielse från skattskyldighet skulle äga rum för delägaren, därest denne själv åtnjutit inkomsten eller haft förmögenheten.

Oskift dödsbo, som är att anse såsom en här i riket ej hemmahörande juridisk person, skall i enlighet med vad därom särskilt stadgas åtnjuta sådan restitution av kupongskatt å aktieutdelning, som omförmäles i 3 § 1 mom. sista stycket, i den mån utdelningen belöper å dödsbodelägare, som är bosatt eller stadigvarande vistas i Schweiz.

6 §.

Svensk medborgare, som tillhört svenska beskickningen eller lönat svenskt konsulat i Schweiz eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt i nämnda stat, skall icke vara underkastad honom enligt gällande bestämmelser eljest åliggande skyldighet att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt för inkomst av sådant slag, varom i 1 § 1 mom. förmäles, eller att erlägga statlig förmögenhetsskatt för sådan förmögenhet, som omförmäles i 1 § 2 mom.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de varit svenska medborgare och bott hos honom.

7 §.

Schweizisk medborgare, som tillhört schweiziska beskickningen eller lönat schweiziskt konsulat i Sverige eller beskickningens eller konsulatets betjäning, skall icke vara underkastad den skyldighet, som enligt gällande bestämmelser eljest kan åligga honom att erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt för inkomst av sådant slag, varom i 3 § 1 mom. förmäles, eller att erlägga statlig förmögenhetsskatt för sådan förmögenhet, som i 3 § 2 mom. angives.

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru, barn under 18 år och enskilda tjänare, därest de varit schweziska medborgare och bott hos honom.

8 §.

Därest fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, oskift dödsbo som är att anse såsom svensk juridisk person, svensk familjestiftelse eller svensk medborgare, som i 6 § avses, på grund av föreskrifterna i 1, 5 eller 6 § taxeras till statlig inkomstskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall skatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av den sålunda fastställda beskattningsbara inkomsten, som skatten skulle

hava utgjort av den beskattningsbara inkomst vilken eljest skulle hava fastställts. Vad nu stadgats skall äga motsvarande tillämpning vid taxering till statlig förmögenhetsskatt.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, om vilka i denna paragraf förmäles, uträkna den statliga inkomstskattens grundbelopp och förmögenhetsskatten samt i vederbörlig taxeringslängd låta införa desamma med angivande av grunden för uträkningen.

9 §.

I de fall då i 8 § omförmäld skattskyldig, vilken är skyldig avgiva självdeklaration, enligt denna kungörelses bestämmelser skall åtnjuta sådan lindring i eljest förekommande skattskyldighet, varom förmäles i 1, 5 eller 6 §, skall den skattskyldige likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit skyldig lämna, därest lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum.

10 §.

*1 mom.* En person anses enligt denna kungörelse *bosatt i Schweiz,* om han där har sitt egentliga bo och hemvist.

*2 mom.* Såsom *fast driftställe* i rörelse skall enligt denna kungörelse anses sådan plats, som omförmäles i 61 § kommunalskattelagen; dock skall plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning anses såsom fast drifställe allenast om arbetet därstädes bedrivits eller antagligen kommer att bedrivas under mera än ett år.

11 §.

Fråga om befrielse från skattskyldighet enligt denna kungörelse prövas av beskattningsmyndigheterna i samband med taxeringens verkställande.

Har fysisk person, som är här i riket bosatt eller härstädes stadigvarande vistas, svensk juridisk person eller sådan svensk medborgare, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i någondera staten, blivit i Sverige eller Schweiz föremål för beskattning, som strider mot ovan omförmälda avtals principer, må den skattskyldige, utan hinder av vad i första stycket stadgas, till finansdepartementet ingiva till Kungl. Maj:t ställd ansökan om åtgärd till undvikande av denna beskattning. Sådan ansökan bör vara till finansdepartementet inkommen senast inom ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket den skattskyldige erhöll kännedom om ifrågavarande beskattning.

Har fysisk person, som är bosatt i Schweiz eller där stadigvarande vistas, schweizisk juridisk person eller sådan schweizisk medborgare, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i någondera staten, i Sverige blivit föremål för sådan beskattning, som i nästföregående stycke sägs, må den skattskyldige inom där angiven tid till den högsta förvaltningsmyndigheten i Schweiz (das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement, Steuerverwaltung) ingiva ansökan om åtgärd till undvikande av dylik beskattning.

Denna kungörelse länder till efterrättelse från och med den 1 januari 1949; dock att kungörelsen icke skall äga tillämpning beträffande eftertaxering för år 1948 eller tidigare år.

**Anvisningar**

till 1 §.

1. Bestämmelserna i 1 § 1 mom. f) angående tantiem, arvode för deltagande i sammanträde eller liknande ersättning till styrelseledamot äga icke tillämpning i fråga om sådan ersättning för tjänsteprestation, som styrelseledamoten i verkligheten uppburit i annan egenskap. Dylik ersättning beskattas såsom inkomst av enskild tjänst eller, i förekommande fall, såsom inkomst av fritt yrke.

2. Om en i Sverige anställd person tillfälligt uppehåller sig i Schweiz på grund av sin verksamhet, anses hans verksamhet vara utövad i Schweiz allenast i det fall, att ersättningen för arbetet utbetalas av hans arbetsgivares i Schweiz hemmahörande uppdragsgivare.

till 1 och 3 §§.

1. Som rörelse behandlas även delägareskap i företag med undantag för delägareskap genom innehav av aktier, andelar i ekonomiska föreningar och bolag med begränsad ansvarighet (Gesellschaften mit beschränkter Haftung), vinstandelsbevis (Genusscheine), obligationer med rätt till andel i vinst (Obligationen mit Gewinnbeteiligung) och liknande värdepapper.

2. Vid beräkning av den inkomst av rörelse, som skall anses förvärvad genom ett fast driftställe i ettdera landet, skall iakttagas följande:

a) Finnas fasta driftställen i båda staterna, skall i regel vid uppdelning av förmögenhet och inkomst 10 procent därav först tilldelas den stat, där företaget har sitt säte, dock endast under förutsättning att en väsentlig del av ledningen är därmed förbunden. Föreligga särskilda förhållanden, kan nämnda andel höjas i skälig mån, dock högst till 20 procent.

b) Inkomst av försäkringsföretag, som hava fasta driftställen i båda staterna, skall efter avdrag av den andel av 10 procent, som tillkommer den stat där företaget har sitt säte, uppdelas antingen efter förhållandet mellan det fasta driftställets bruttopremieintäkter och summan av företagets bruttopremieintäkter eller med användning beträffande det fasta driftställets bruttopremieintäkter av koefficienter, som framgå av det genomsnittliga affärsresultatet för de viktigaste inländska företagen inom samma försäkringsgren.

c) Den beskattade inkomsten får icke bestämmas högre än beloppet av från det fasta driftstället förvärvad inkomst av rörelsen, med inräknande i förekommande fall av vinster eller förmåner, som indirekt utgått från driftstället eller beviljats aktieägare, andra delägare eller dessa närstående personer, vare sig detta skett genom

fastställande av oskäliga priser eller genom någon annan förmån, som icke skulle hava tilldelats en utomstående.

3. Royalty, som utgått för nyttjande av fast egendom i Sverige eller Schweiz, anses i beskattningshänseende likställd med inkomst av fast egendom. Royalty, som utgått för bearbetande av sådan gruva eller annan mineralfyndighet i någon av de båda staterna, som ej är att anse som fast egendom, beskattas i den stat, där gruvan eller fyndigheten är belägen.

Annan royalty beskattas i den av de båda staterna, där den som uppbär royaltyn är bosatt eller, om han icke är bosatt i någondera staten, stadigvarande vistas.

Med royalty likställes periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

## Kungl. Maj:ts kungörelse (nr 151)

## med vissa bestämmelser angående restitution av kupongskatt för skattskyldiga med hemvist i Schweiz;[1]

*given Stockholms slott den 1 april 1949.*

Sedan avtal den 16 oktober 1948 slutits mellan Sverige och Schweiziska Edsförbundet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet, vill Kungl. Maj:t, som förut denna dag utfärdat kungörelse (nr 150) om tillämpning av ifrågavarande avtal,

*dels* härmed giva vederbörande till känna, att Kungl. finansdepartementet och Edsförbundets finans- och tulldepartement (skatteförvaltningen) jämlikt punkt 3 av det till avtalet hörande slutprotokollet till artikel 9 träffat överenskommelse, av den lydelse bilaga vid denna kungörelse utvisar, rörande verkställande av restitution av källskatter å kapitalinkomster,

*dels och* förordna, att nämnda överenskommelse skall för Sveriges del lända till efterrättelse vid restitution av skatt, som i överenskommelsen avses, samt att därvid, såvitt angår svensk kupongskatt, med äganderätt till aktie skall likställas sådan rätt därtill, som avses i 7 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt.

[1] Överenskommelsen återfinnes å sid. 594.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 523)

## om tillämpning av ett mellan Sverige och Storbritannien den 30 mars 1949 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter;[1]

*given Drottningholms slott den 7 oktober 1949.*

Sedan avtal, av den lydelse härvid fogad bilaga (bilaga 1)[1] utvisar, den 30 mars 1949 slutits mellan Sverige och Storbritannien för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter, har Kungl. Maj:t — med stöd av 20 § 3 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt samt 20 § 3 mom. förordningen samma dag (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt — funnit gott

*dels* förordna, att ifrågavarande avtal skall för Sveriges del lända till efterrättelse och att vid tillämpningen av avtalet skall iakttagas härvid såsom bilaga (bilaga 2) fogade anvisningar;

*dels* förklara, att därest fysisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, oskift dödsbo, som är att anse såsom svensk juridisk person, eller svensk familjestiftelse på grund av avtalet taxeras till statlig inkomstskatt för lägre belopp än eljest gällande bestämmelser skolat föranleda, skall skatten utgöras med den andel, procentuellt beräknad, av den sålunda fastställda beskattningsbara inkomsten, som skatten skulle hava utgjort av den beskattningsbara inkomst vilken eljest skulle hava fastställts;

*dels och* föreskriva, att det skall åligga skattskyldig att, utan hänsyn till att enligt avtalet allenast viss del av hans inkomst skall taxeras här i riket, likväl avgiva alla de uppgifter till ledning för taxeringen, vilka han enligt i 29 § taxeringsförordningen eller annorstädes meddelade föreskrifter varit skyldig lämna, därest lindring i skattskyldigheten icke skolat äga rum.

Avtalet skall lända till efterrättelse från och med den 1 januari 1949; dock att avtalet icke skall äga tillämpning beträffande 1949 års taxering eller eftertaxering för år 1949 eller tidigare år, ej heller beträffande kupongskatt, som skolat erläggas före den 1 januari 1949.

*Bilaga 2.*

### Anvisningar.

#### A. Allmänna anvisningar.

Bestämmelserna i avtalet skola tillämpas av beskattningsmyndigheterna med iakttagande av innehållet i dessa anvisningar.

Frågan, huruvida eller i vilken omfattning en person är skatt-

[1] Avtalet infört sid. 600.

skyldig i Sverige, avgöres emellertid i första hand med ledning av de svenska skatteförfattningarna. Om enligt dessa författningar skattskyldighet *icke* föreligger, kan sådan ej heller inträda på grund av avtalet. I den mån avtalet innebär inskränkning av den skattskyldighet i Sverige, som föreskrives i de svenska skatteförfattningarna, skall avtalet däremot lända till efterrättelse.

Utan hinder av vad i första stycket sägs äger skattskyldig, som blivit föremål för beskattning som strider mot avtalets principer, göra framställning hos Kungl. Maj:t om rättelse härutinnan. Sådan framställning skall ingivas till finansdepartementet. Ansökningen bör vara ingiven senast inom ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket den skattskyldige erhöll kännedom om ifrågavarande beskattning.

Rätt att i nyssnämnda ordning påkalla prövning av avtalets tillämpning tillkommer fysisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, samt svensk juridisk person.

### B. Särskilda anvisningar

till art. I.

Avtalet gäller endast beträffande de skatter, som angivas i art. I. I Sverige tillämpas avtalet således endast beträffande den statliga inkomstskatten, kupongskatten och ersättningsskatten; dock gäller avtalet i visst hänseende även den statliga förmögenhetsskatten; se härom art. XXII, 3, samt anvisningen till art. XXII.

Avtalet gäller följaktligen *icke* beträffande den svenska kommunalskatten. Även i de fall, då enligt avtalet viss inkomst skall beskattas endast i Storbritannien, skall alltså svensk *kommunal*skatt påföras, om skattskyldighet för inkomsten överhuvud föreligger enligt kommunalskattelagen. Likaså påföres förmögenhetsskatt i Sverige enligt vanliga regler, dock med den inskränkning som följer av stadgandet i art. XXII, 3.

till art. II.

I territoriellt hänseende äger avtalet å brittisk sida tillämpning beträffande Storbritannien (England och Skottland) och Norra Irland med undantag för Normandiska öarna (Channel Islands) och ön Man. I fortsättningen användes endast uttrycket »Storbritannien» för att beteckna avtalets brittiska tillämplighetsområde.

Avalets bestämmelser äro i allmänhet tillämpliga allenast å skattskyldiga, som äro bosatta antingen i Sverige eller i Storbritannien; däremot är avtalet icke tillämpligt å svensk eller brittisk medborgare, som icke är bosatt vare sig i Sverige eller i Storbritannien. Föreligger s. k. dubbel bosättning, d. v. s. den skattskyldige är enligt svensk uppfattning bosatt i Sverige och enligt brittisk uppfattning bosatt i Storbritannien, tillämpas art. XIX.

Huruvida en *fysisk person* skall anses bosatt i endera staten, avgöres med ledning av lagstiftningen i denna stat. Stadigvarande vistelse i en av staterna är likvärdig med bosättning därstädes.

Personer, som avses i 17 § förordningen om statlig inkomstskatt, skola vid avtalets tillämpning anses bosatta i Sverige, såvitt fråga är om svensk beskickning eller lönat svenskt konsulat i Storbritannien.

Personer, som avses i 18 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt, skola vid avtalets tillämpning anses bosatta i Storbritannien, såvitt fråga är om brittisk beskickning eller brittiskt lönat konsulat.

*Juridiska personer* anses enligt avtalet vara bosatta i Sverige i två fall nämligen *dels* om den juridiska personen bildats enligt svensk lag samt ledningen och övervakningen av dess rörelse icke äger rum i Storbritannien och *dels* om den juridiska personen visserligen icke bildats enligt svensk lag men ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Sverige. En juridisk person anses enligt avtalet bosatt i Storbritannien, om ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Storbritannien.

Vid jämförelse med svensk skattelagstiftning innebär det senast sagda följande:

En juridisk person, som enligt eljest gällande svensk rättstillämpning är att anse såsom en svensk juridisk person, skall enligt avtalet icke betraktas såsom sådan, därest ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Storbritannien.

Å andra sidan leder svensk skattelagstiftning därtill, att en utländsk juridisk person, trots avtalets innehåll, icke får betraktas som en svensk juridisk person i annat fall än som angives i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen.

Därest nu angivna regler skulle leda till att en fysisk eller juridisk person anses bosatt både i Sverige och Storbritannien skall, i enlighet med vad ovan sagts, art. XIX tillämpas.

till art. III.

Vid tillämpning av art. III, 3, bör i första hand till grund för inkomstfördelningen läggas den särskilda bokföring, som må hava ägt rum vid det i Sverige befintliga fasta driftstället; i mån av behov skall denna bokföring justeras, så att densamma blir rättvisande. Avdrag medgives för så stor del av huvudkontorets allmänna omkostnader, som skäligen kan anses belöpa å det fasta driftstället.

till art. IV.

Art. IV innehåller en allmän regel angående omräkning av vinstfördelningen mellan koncernföretag. För Sveriges del innebär detta allenast, att beskattningsmyndigheterna äro bibehållna vid sin rätt att vid taxeringen verkställa dylik omräkning i den utsträckning och under de förutsättingar, som angivas i 43 § kommunalskattelagen.

Då sådan omräkning äger rum mellan företag i Sverige och i Storbritannien, skall anmälan härom, med angivande i korthet av vad som förekommit, av vederbörande taxeringsintendent ingivas till Kungl. finansdepartementet (rättsavdelningen).

till art. VII.

Då ett *svenskt aktiebolag* verkställer utdelning till fysisk eller juridisk person, som är bosatt i Storbritannien och där är skattskyldig för utdelningen, skall iakttagas följande:

Kupongskatt uttages med allenast 5 procent av utdelningens bruttobelopp; denna nedsättning av kupongskatt gäller dock ej om den i Storbritannien bosatte aktieägaren bedriver rörelse i Sverige från ett härstädes beläget fast driftställe. Då utdelningen uppbäres av ett bolag, som anses bosatt i Storbritannien och som direkt eller indirekt behärskar minst 50 procent av röstetalet för samtliga aktier i det svenska bolag, som utbetalar utdelningen, skall utdelningen vara helt fritagen från kupongskatt.

Angående förfarandet med avseende å svensk kupongskatt skall i övrigt gälla vad därom särskilt stadgas.

Då ett *bolag i Storbritannien* verkställer utdelning till en fysisk eller juridisk person, som är bosatt i Sverige, skall iakttagas följande:

Om den, som i Sverige uppbär utdelningen, är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, skall utdelningen vara fritagen från statlig inkomstskatt i Sverige (art. XIX, 2, första stycket).

I andra fall skall statlig inkomstskatt beräknas å utdelningens *nettobelopp* d. v. s. å bruttoutdelningen efter avdrag — förutom för förvaltningskostnad och ränta å gäld — för den inkomstskatt (income tax) som uttagits i Storbritannien (art. XIX, 2, andra stycket). Från den i enlighet härmed påförda statliga inkomstskatten skall avdragas ett belopp, motsvarande 20 procent av bruttoutdelningen efter avdrag av den brittiska inkomstskatten; dock får avdraget aldrig överstiga den statliga inkomstskatt, som belöper å utdelningens nettobelopp. Är den skattskyldige gift och skall han jämlikt 11 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt taxeras tillsammans med sin make, skall avdraget göras allenast från den å den skattskyldige belöpande skatten.

Vid tillämpningen av nyssnämnda avdragsregel skall iakttagas, att på utdelningens nettobelopp anses belöpa så stor bråkdel av den statliga inkomstskatten som utdelningens nettobelopp utgör av den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten med tillägg av allmänna avdrag. Vederbörande beskattningsnämnd skall vid taxeringen låta i taxeringslängden anteckna *dels* beloppet av bruttoutdelningen efter avdrag av den brittiska inkomstskatten, med angivande tillika att avdrag må ske med 20 % därav, *dels ock* förenämnda bråktal med angivande att avdraget icke må överstiga motsvarande bråkdel av hela den statliga inkomstskatten. *Exempel:* En i Sverige bosatt person uppbär aktieutdelning från Storbritannien med ett bruttobelopp motsvarande 10 000 svenska kronor. Härå avdrages i Storbritannien såsom income tax 45 %, varefter återstå 5 500 kronor. Å utdelningen belöpa förvaltningskostnader och ränta å gäld till ett sammanlagt belopp av 500 kronor. Efter avdrag härför återstå 5 000 kronor, vilket utgör utdelningens nettobelopp. Den skattskyldige antages vi-

dare uppbära nettointäkter av andra förvärvskällor med ett belopp av 90 000 kronor. De allmänna avdragen antagas utgöra 10 000 kronor. Den taxerade inkomsten blir alltså (5 000 + 90 000 — 10 000 =) 85 000 kronor. I taxeringslängden antecknas »Avdrag från den statliga inkomstskatten enligt avtalet med Storbritannien utgör 20 % av 5 500 kronor, dock högst $\frac{5\,000}{95\,000}$ av hela den statliga inkomstskatten.» —— Därest den beskattningsbara inkomsten i nyssnämnda fall antages vara 82 000 kronor och den statliga inkomstskatten 35 270 kronor, utgör $\frac{5\,000}{95\,000}$ därav (d. v. s. den å utdelningens nettobelopp belöpande skatten) ett belopp av 1 856 kronor 32 öre. Från den uträknade statliga inkomstskatten skall således i detta fall avdragas 20 % av 5 500 eller 1 100 kronor. Hade den å utdelningens nettobelopp belöpande statliga inkomstskatten understigit 1 100 kronor, hade avdraget begränsats till att avse det lägre belopp, vartill den å utdelningen sålunda belöpande skatten uppgått.

till art. VIII.

Ränta, som från Sverige utbetalas till en i Storbritannien bosatt person, kan enligt gällande skatteförfattningar icke beskattas i Sverige, vare sig inkomsttagaren bedriver rörelse från fast driftställe i Sverige eller icke. Det sagda gäller dock endast beträffande ränta, som utgör intäkt av förvärvskällan kapital; är räntan att hänföra till intäkt av rörelse (jfr punkt 2 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen) beskattas räntan enligt reglerna för dylik inkomst.

Ränta, som från Storbritannien utbetalas till en i Sverige bosatt person, beskattas i Sverige; dock får sådan beskattning icke äga rum, därest inkomsttagaren bedriver rörelse i Storbritannien från ett därstädes befintligt fast driftställe.

till art. XI.

Oskift dödsbo är befriat från skyldighet att erlägga statlig inkomstskatt för inkomst, som belöper å dödsbodelägare, som är bosatt i Sverige eller Storbritannien, därest befrielse från dylik skattskyldighet skulle ägt rum för dödsbodelägaren, om denne själv åtnjutit inkomsten.

Därest skyldighet att vidkännas kupongskatt å aktieutdelning åligger oskift dödsbo, skall kupongskatten nedsättas till 5 procent i den mån utdelningen belöper å dödsbodelägare, som är bosatt i Storbritannien och som är där skattskyldig för utdelningen; dock att sådan nedsättning av skatten icke äger rum om dödsbodelägaren bedriver rörelse i Sverige från ett härstädes beläget fast driftställe.

För tid, varunder fysisk person är bosatt i Sverige, skall han ej vara skyldig erlägga statlig inkomstskatt för utdelning från oskift dödsbo efter person, som vid frånfället var bosatt i Storbritannien,

i den mån utdelningen utgjorts av sådan av dödsboet åtnjuten inkomst, varför skattebefrielse enligt avtalet skulle ägt rum, därest inkomsten uppburits direkt av inkomsttagaren utan förmedling av dödsboet.

till art. XII.

Jämlikt art. XII skall en i Storbritannien bosatt person icke beskattas i Sverige för realisationsvinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse. Härigenom göres alltså undantag från den skattskyldighet, som stadgas i 6 § 1 mom. a) och c) förordningen om statlig inkomstskatt. Dock inträder skattskyldighet, därest den i Storbritannien bosatte personen bedriver rörelse i Sverige från ett härstädes beläget fast driftställe och detta oberoende av om avyttringen har något samband med rörelsen eller ej.

Å andra sidan föreligger skattskyldighet i Sverige för härstädes bosatt person, som förvärvar realisationsvinst i Storbritannien; dock att skattskyldighet i Sverige icke föreligger om personen i fråga bedriver rörelse i Storbritannien från ett därstädes beläget fast driftställe.

till art. XIII.

Bestämmelserna i art. XIII innebära följande:

a) Löner, arvoden och pensioner, som av brittiska staten eller från fonder, som denna stat inrättat, utbetalas till en fysisk person såsom ersättning för arbete, som denne utfört i Storbritanniens tjänst, äro fritagna från statlig inkomstskatt i Sverige, därest personen icke är svensk medborgare; är personen i fråga svensk medborgare påföres däremot statlig inkomstskatt härstädes, om så kan ske enligt eljest gällande beskattningsregler.

Skulle inkomsttagaren samtidigt vara både svensk och brittisk medborgare, är inkomsten likaledes fritagen från statlig inkomstskatt i Sverige.

b) Löner, arvoden och pensioner, som svenska staten utbetalar till en fysisk person i Storbritannien såsom ersättning för arbete, som denne person utfört i svenska statens tjänst, skola beskattas i Sverige i fall då föreskrifterna i 6 § förordningen om statlig inkomstskatt därtill föranleda. Emellertid fritages inkomsttagaren från svensk statlig inkomstskatt, därest han är brittisk medborgare; skulle han samtidigt vara både svensk och brittisk medborgare, föreligger dock skattskyldighet i Sverige i enlighet med föreskrifterna i 6 § nyssnämnda förordning.

c) De under a) och b) angivna reglerna tillämpas icke å utbetalningar, vilka utgöra ersättning för tjänster, utförda i samband med rörelse, som endera staten bedrivit i förvärvssyfte; dylik inkomst behandlas såsom inkomst av enskild tjänst.

till art. XIV.

Inkomst av enskild tjänst och av fritt yrke skall jämlikt art. XIX beskattas i den stat, där tjänsten eller yrket utövas, för såvitt icke sådant fall föreligger, som avses i art. XIV, 1 och 2.

Enär beskattningsåret i Storbritannien omfattar annan tidrymd än i Sverige (från och med den 6 april ena året till och med den 5 april påföljande år) kan t. ex. inträffa, att en i Sverige bosatt person vistats i Storbritannien under mer än 183 dagar av det brittiska beskattningsåret men icke varit borta från Sverige under mer än 183 dagar av något svenskt beskattningsår. I dylika fall föreligger emellertid merendels s. k. dubbel bosättning och beskattningsrätten regleras enligt föreskrifterna i art. XIX.

Skådespelare, filmskådespelare, radioartister, musiker, professionella idrottsmän o. dyl., vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet, beskattas städse för sin inkomst därav i den stat, där verksamheten utövas, oberoende av längden av deras vistelse därstädes. För Sveriges vidkommande skall härvidlag iakttagas stadgandet i 7 § b) förordningen om statlig inkomstskatt.

till art. XVI.

Vistelse i Sverige, som icke överstiger två år, skall vid tillämpning av ifrågavarande artikel alltid anses såsom »tillfällig».

till art. XVIII.

Stadgandet under 2 i förevarande artikel har för närvarande icke någon praktisk betydelse för Sveriges vidkommande, enär personliga avdrag m. m., varom där sägs, icke tillkomma svenska medborgare, som icke äro bosatta i Sverige.

till art. XIX.

De flesta inkomstslagen äro i avtalet särskilt behandlade. Vissa speciella arter av inkomster — t. ex. periodiskt understöd samt inkomst av tjänst eller fritt yrke i andra fall än som i föregående artiklar särskilt behandlats — äro dock ej omnämnda i avtalet. I dylika fall regleras beskattningen genom bestämmelserna i art. XIX, 1 och 2, vilka innebära följande:

Inkomst från i avtalet icke särskilt omnämnda inkomstkällor i Sverige beskattas härstädes, i den mån gällande skatteförfattningar därtill föranleda. Om inkomsten ävenledes beskattas i Storbritannien, medgives avdrag därstädes enligt vissa grunder för den i Sverige erlagda skatten.

Inkomst från i avtalet icke särskilt omnämnda inkomstkällor i Storbritannien får icke beskattas i Sverige, därest densamma är underkastad beskattning i Storbritannien; det ankommer i dylikt fall å betalningsmottagaren att styrka förhållandet i fråga.

Nu angivna beskattningsregler skola tillämpas även i fall av s. k. dubbel bosättning.

Avdrag å skatt i Storbritannien medgives — förutom beträffande svensk skatt å inkomst från i avtalet icke särskilt omnämnda inkomstkällar — beträffande svensk skatt å utdelning (art. XIX, 1), inkomst av fast egendom, däri inbegripet royalty eller annat belopp, som utbetalas för nyttjandet av gruva, stenbrott eller annan naturtillgång (art. X, 3) samt inkomst av rörelse (art. III).

Beträffande skatt å utdelning hänvisas till anvisningarna till art. VII.

På grund av bestämmelserna i avtalet kan en skattskyldig komma att taxeras till statlig inkomstskatt för lägre inkomst än som eljest skolat följa av gällande bestämmelser. Härigenom skulle även skatteprogressionen kunna påverkas, såvitt fråga är om fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse. Till förebyggande härav skall jämlikt tillämpningskungörelsen beträffande nyssnämnda skattskyldiga, i den mån de äro bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige, iakttagas följande: Först uträknas den statliga inkomstskatt, som skulle hava påförts, om vederbörandes hela inkomst tagits till beskattning utan hänsyn till avtalets bestämmelser. Därefter fastställes, huru stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst, varå skatten beräknats. Med den sålunda erhållna procentsatsen uttages skatt å den inkomst, som enligt avtalet får beskattas i Sverige. *Exempel:* En i Sverige bosatt person har en beskattningsbar inkomst av 20 000 kronor. Av inkomsten utgöras 8 000 kronor av sådan inkomst som enligt avtalet är fritagen från skatt i Sverige. Skatten å 20 000 kronor antages utgöra 4 670 kronor eller 23,35 procent av inkomsten. Skatten å de 12 000 kronor, som äro skattepliktiga i Sverige, beräknas enligt nämnda procentsats.

Det åligger vederbörande beskattningsnämnd att i fall, varom nu är fråga, uträkna den statliga inkomstskattens grundbelopp samt i taxeringslängden låta införa detsamma med angivande av grunden för uträkningen.

till art. XXII.

Jämlikt stadgandet under 3 i förevarande artikel får ett brittiskt bolag icke påföras förmögenhetsskatt i Sverige. Här föreligger således ett undantag från regeln i 6 § 1 mom. c) förordningen om statlig förmöghetsskatt.

KUNGL. MAJ:TS KUNGÖRELSE (nr 524)

## med vissa bestämmelser angående kupongskatt för skattskyldig, som är bosatt i Storbritannien;

*given Drottningholms slott den 7 oktober 1949.*

Kungl. Maj:t — som förut denna dag utfärdat kungörelse (nr 523) om tillämpning av ett mellan Sverige och Storbritannien den 30 mars 1949 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter — har funnit gott att med stöd av 17 § förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt förordna som följer.

1 §.

Därest av omständigheterna *uppenbarligen* framgår att den, som lyfter utdelning å aktie i svenskt aktiebolag, enligt förenämnda avtal och kungörelse skall utgöra kupongskatt med allenast fem procent av utdelningens bruttobelopp eller är helt fritagen från skyldighet att utgöra kupongskatt för utdelningen, skall den sålunda föreliggande rätten till nedsättning av eller befrielse från kupongskatt iakttagas redan vid utbetalning av utdelningen.

Kan det antagas att den, som lyfter utdelningen, handlar som bulvan för annan, så ock eljest i fall då av omständigheterna icke uppenbarligen framgår, att rätt till nedsättning av eller befrielse från kupongskatt föreligger enligt nyssnämnda avtal och kungörelse, skall däremot vid utbetalning av utdelningen för gäldande av kupongskatt innehållas tjugu procent av utdelningens bruttobelopp.

Om påföljd vid underlåtenhet att behörigen innehålla och till kupongskattekontoret inbetala kupongskatt stadgas i förordningen om kupongskatt.

2 §.

Kan någon i fall, då jämlikt 1 § andra stycket tjugu procent av utdelningen innehållits för gäldande av kupongskatt, visa att han enligt förenämnda avtal och kungörelse är skyldig att utgöra kupongskatt med allenast fem procent eller är fritagen från skyldighet att utgöra kupongskatt, skall det för mycket innehållna beloppet på ansökan av den skattskyldige restitueras.

3 §.

Ansökan om restitution, som i 2 § sägs, skall ingivas till kupongskattekontoret senast under tredje kalenderåret efter det, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Vid ansökningen skola fogas bevis om den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, intyg rörande den erlagda kupongskatten samt bevis av vederbörlig brittisk skattemyndighet

(Inspector of Taxes) att sökanden vid nyssnämnda tidpunkt var bosatt i Storbritannien. Är sökanden ett bolag skall därjämte, då befrielse från kupongskatt begäres, bifogas utredning om att sökanden direkt eller indirekt behärskar icke mindre än 50 procent av röstetalet för samtliga aktier i det bolag, som utbetalat utdelningen.

I ansökningen skall vidare angivas huruvida sökanden vid den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, bedrev rörelse i Sverige från ett härstädes beläget fast driftställe. Uppgiver sökanden att så icke var fallet, skall uppgiften styrkas medelst intyg av bank eller annan, som kan antagas känna till sökandens affärsförhållanden.

4 §.

Beslut i anledning av ansökan om restitution meddelas av kupongskattenämnden.

Över kupongskattenämndens beslut må besvär anföras i den ordning, som angives i 15 § förordningen om kupongskatt.

5 §.

Med Storbritannien avses i denna kungörelse, förutom England och Skottland, jämväl Norra Irland; dock att vad om Storbritannien sägs icke skall avse Normandiska öarna (Channel Islands) eller ön Man.

Denna kungörelse träder i kraft dagen efter den, då kungörelsen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

---

# REGISTER

till Avd. I och II.

## I. Avtal, protokoll och kungörelser.


AMERIKAS FÖRENTA STATER

1) *Avtal*

Artikel
**1** — 123, 161, 165, 396
**2** — 215, 216, 220, 222, 245, 266
**3** — 293
**4** — 47, 278, 282
**5** — 207, 208, 355
**6** — 301, 303, 304
**7** — 46, 58, 364, 378, 379
**8** — 377, 378
**9** — 358, 360
**10** — 320, 343, 345
**11** a) — 337, 353, 425
b) — 337, 353, 425
c) — 337, 353, 425
d) — 316
e) — 323
**12** — 348
**13** — 35, 379, 397, 398, 399
**14** a) — 33, 34, 317, 346, 352, 422, 423
b) 1) — 417
2) — 378, 379, 423
**16** — 379
**20** — 346, 433, 435
**21** — 449
**22** — 41, 58

*Protokoll*

Punkt
**1** a — 218, 220, 226, 230, 231, 234
b — 266
d — 204, 205, 423
**3** — 189
**4** — 412
**5** — 345
**6** — 128, 420, 422, 423
**7** — 455
**8** — 326
**9** — 36
**13** — 189, 439
**14** — 159
**15** — 449
**16** — 47

*Kungörelse*

**1 §** — 205, 210, 268, 273, 281, 318, 324, 344, 388, 414
**2 §** — 189
**3 §** — 205, 210, 223, 268, 281, 324, 344, 387
**4 §** — 413
**7 §** — 392, 417
**9 §** — 171, 205, 223, 238
**10 §** — 273, 433, 437
Anvisningar — 302, 308, 389

2) *Avtal* (rederier) — 47

ARGENTINA

*Avtal* — 283
*Kungörelse* — 283

BELGIEN

*Avtal* — 283

CANADA

*Avtal* — 283

DANMARK

1) *Avtal*

Artikel
**1** — 160, 165
**2** — 74, 158
**3** — 172, 174, 177, 193, 194, 197, 201, 322, 367, 409
**4** — 205
**5** — 214, 215, 217, 220, 255, 258
**6** — 277
**7** — 399
**8** — 328
**9** — 416
**10** — 433
**11** — 449
**12** — 444, 451
**14** — 41

*Protokoll*

Punkt
**1** — 160
**2** — 66
**3** — 65
**4** — 74, 315, 351, 367, 397
**5** — 178, 180
**6** — 403, 410, 411
**7** — 207, 209, 355
**8** — 311, 312
**9** — 213, 214, 357
**10** — 220, 231, 233, 237
**11** — 243
**12** — 258, 261
**13** — 301, 303
**14** — 348
**15** — 326, 418
**16** — 452
**17** — 27, 193, 195, 196, 197, 198
**18** — 196, 198, 403
**19** — 38

*Kungörelse*

**1 §** — 39, 199, 210, 268, 271, 280, 324, 447
**2 §** — 39, 198, 199, 210, 268, 280, 324, 447
**4 §** — 411
**7 §** — 417
**10 §** — 180, 447
**11 §** — 447
**12 §** — 434, 437, 448
Anvisningar — 39, 302, 308

2) *Förslag till avtal* (källskatt) — 367
*Kungörelse* — 386

FINLAND

*Avtal*

Artikel
**1** — 160, 165
**2** — 72
**3** — 172, 174, 177, 201, 335, 410
**4** — 205
**5** — 215, 217, 220, 239, 255, 258
**6** — 277
**7** — 320, 333, 342
**8** — 399
**9** — 328
**10** — 416
**11** — 433
**12** — 178, 449
**13** — 444, 451

*Protokoll*

Punkt
**1** — 160
**2** — 66
**3** — 65
**4** — 73, 315, 351, 365, 397
**5** — 190
**6** — 410
**7** — 207, 209, 355
**8** — 311, 312
**9** — 213, 357
**10** — 220, 231, 233, 237
**11** — 243
**12** — 258, 261
**13** — 301, 303
**14** — 334
**15** — 335
**16** — 348
**17** — 326
**18** — 416, 418
**19** — 452
**20** — 38

*Kungörelse*
**1 §** — 210, 268, 270, 280, 324, 403
**2 §** — 178
**3 §** — 210, 268, 280, 324
**5 §** — 336, 337
**7 §** — 411
**10 §** — 417
**13 §** — 270, 433, 437
Anvisning — 302, 308

FRANKRIKE

1) *Avtal*
Artikel
**1** — 65, 89, 112, 396, 454
**2** — 205
**3**, § 1 — 215, 245, 376
§ 2 — 245
§ 3 — 218, 220
§ 4 — 255, 262, 374
§ 5 — 293
**4** — 165, 249, 376, 377
**5** — 278, 401
**6** — 312, 333, 352
**7** — 320
**8** — 90, 371, 374
**9** — 89, 371, 374
**10** — 315, 336, 342
**11** — 172, 322, 343, 345
**12** — 396, 398, 399
**13** — 416
**14** — 170, 174, 182, 202, 409
**15** — 433, 455
**16** — 161, 454
**23** — 444, 449, 452, 455
**24** — 159
**25** — 58

*Protokoll*
Punkt
**1** — 89, 90, 111
**2** — 207, 355
**3** — 214, 357
**4** — 218, 220, 223, 230, 231, 234, 237
**5** — 112, 278, 402
**6** — 245
**7** — 301
**8** — 303, 311, 334, 360
**9** — 372
**10** — 348
**11** — 190
**12** — 161, 162, 183
**13** — 412
**14** — 454
**15** — 326
**17** — 296

*Kungörelse*
**1 §** — 210, 268, 272, 280, 324, 388, 414
**2 §** — 184
**3 §** — 203, 210, 268, 274, 280, 324
**5 §** — 413
**8 §** — 392, 417
**10 §** — 223
**11 §** — 433, 437
Anvisningar — 302, 308, 389

2) *Avtal* (källskatt) — 90, 372

*Protokoll* — 373

3) *Avtal* (Algeriet) — 159

GREKLAND

*Avtal* — 283

IRLÄNDSKA FRISTATEN

*Avtal* — 283

ISLAND

*Avtal*
Artikel
**1** — 119, 443
**2** — 218, 301, 322, 400
**3** — 120, 365

*Kungörelse* — 432, 437

NEDERLÄNDERNA

*Avtal*
Artikel
**1** — 161, 165, 169, 174, 181, 202, 409
**2** — 76, 87, 88
**3** — 172
**4** — 205, 207, 355

**5**, § 1 — 215, 357
§ 2 — 242, 243, 250
§ 3 — 218, 220, 230, 233, 235
§ 4 — 255, 261
**6** — 277, 401
**7** — 312, 314, 332
**8** — 320
**9** — 322
**10** — 399
**11** — 159

*Protokoll*

Punkt
**1** — 348
**2** — 76, 79, 87, 88, 365
**3** — 301, 303
**4** — 412
**5** — 210
**6** — 333
**7** — 235, 293
**8** — 220, 237
**9** — 326
**10** — 417
**11** — 38
**12** — 181, 449

*Kungörelse*

**1** § — 203, 210, 268, 271, 280, 324, 332, 414
**2** § — 203, 210, 268, 280, 324
**3** § — 413
**6** § — 417
**9** § — 434, 437
**10** § — 38
Anvisningar — 302, 308

NORGE

1) *Avtal*

Artikel
**1** — 160, 165
**2** — 74
**3** — 172, 174, 177, 201, 267, 322, 369, 409
**4** — 205
**5** — 215, 217, 220, 250, 255, 258
**6** — 277
**7** — 369
**8** — 399
**9** — 416
**10** — 433, 435, 449
**11** — 158
**12** — 75

*Protokoll*

Punkt
**1** — 160
**2** — 66
**3** — 65
**4** — 75, 315, 351
**5** — 178
**6** — 346, 404, 410
**7** — 207, 209, 355
**8** — 311, 312
**9** — 213, 357
**10** — 220, 231
**11** — 243, 293
**12** — 258, 271
**13** — 301, 303, 307
**14** — 267, 277, 282, 402
**15** — 364
**16** — 348
**17** — 326
**18** — 191
**19** — 38
**20** — 75
**21** — 252

*Kungörelse*

**1** § — 210, 268, 271, 280, 324, 388
**2** § — 178
**3** § — 210, 268, 280, 324
**6** § — 411
**9** § — 392, 417
**12** § — 228, 238, 429, 434, 437, 441
Anvisningar — 271, 302, 308, 389

*Kungörelse* (källskatt) — 370, 388

2) *Avtal* (Luossavaara) — 53, 242, 251
*Kungörelse* — 419

3) *Avtal* (krigsskadeavgift) — 76
*Protokoll* — 76

RYSSLAND

*Avtal* — 216, 323
*Kungörelse* — 323

SCHWEIZ

1) *Avtal*
Artikel
**1** — 146, 161, 165, 398
**2,** 1) — 172, 380, 399
2) — 174, 185, 186
3) — 185, 186, 437
4) — 201, 409
**3,** 1) — 205, 207, 399
2) — 207, 400
**4,** 1) — 214, 215, 357, 399
2) — 217, 220, 237
3) — 247, 400
4) — 255, 264
5) — 277
**5,** 1) — 312
2) — 399, 402
**6,** 1) — 333
2) — 343
**7,** 1) — 336, 342
2) — 336
**8,** 1) — 320, 322
2) — 320
**9,** 1) — 380
2) — 38, 380
**10,** 1) — 433, 437
2) — 295, 433, 449
**11** — 439
**12** — 146
**14** — 41, 58

*Protokoll*
Till art.
**1,** 1) — 66
2) — 66
3) — 132, 316, 351, 352
4) — 412
**2,** 1) — 304, 306, 360
2) — 190
3) — 349
**2—8,** 1) — 415, 416
3) — 326
**3,** 1) — 207, 301, 355
2) — 208
**4,** 1) — 230, 231
2) — 227, 231
3) — 227
4) — 234
5) — 247, 401
6) — 248
7) — 249
8) — 293
9) — 250, 296
**5,** 1) — 311
2) — 316
**6** — 334
**9,** 1) — 381
2) — 380
3) — 456
4) — 456
**10,** 1) — 444
2) — 433, 440

*Kungörelse*
**1 §** — 210, 268, 280, 318, 324, 414
**2 §** — 187
**3 §** — 210, 268, 280, 318, 324
**5 §** — 413
**8 §** — 417
**11 §** — 430, 437
Anvisningar — 277, 302, 308

2) *Avtal* (källskatt) — 381, 387
*Kungörelse* — 387

STORBRITANNIEN

1) *Avtal*
Artikel
**1** — 146
**2,** 1) a) — 159
d) — 266
f) — 161, 165, 169, 174, 202, 204, 278, 428
i) — 306
j) — 218, 220, 227, 231, 237
I — 230
II — 222
III — 234
3) — 43
**3,** 1) — 215, 216, 306
2) — 216, 306
3) — 246

4) — 226
5) — 222
**4** — 293
**5** — 385
**6** — 278
**7,** 1) a) — 382, 383
b) — 382, 384
2) — 382, 385
**8,** 1) — 385
2) — 385
3) — 385
**9,** 1) — 302, 303, 305
2) — 302, 304
3) — 306
4) — 305, 360
**10,** 1) — 206, 207, 208
2) — 302
3) — 302, 427
**11,** 1) — 412
2) — 412
**12** — 214, 355, 358, 360, 428
**13,** 1) — 321, 322, 323, 426
2) — 323, 426
**14,** 1) — 317, 337, 339, 353, 426
2) — 317, 337, 339, 353, 426
3) — 317
**15,** 1) — 323, 343, 345
2) — 323, 343, 345
3) — 345
**16** — 340, 341
**17** — 349, 426
**18** — 456
**19,** 1) — 317, 340, 352, 382, 384, 412, 427
2) — 317, 322, 337, 340, 347, 352, 356, 382, 383, 428
3) — 428
4) — 317
5) — 340
6) — 416
**20,** 1) — 296, 448
2) — 448, 452
**21** — 48
**22,** 1) — 457
2) — 457
3) — 403, 457
4) — 456, 458
5) — 458
6) — 456
**23** — 159, 458
**24** — 156
**25** — 41, 46, 58
*Kungörelse* — 417
Anvisningar — 37, 171, 190, 204, 246, 273, 318, 322, 323, 389, 392, 413, 414, 434, 438
*Kungörelse* (källskatt) — 388
2) — *Avtal* (rederirörelse) — 48
3) — *Avtal* (agentur) — 48

TYSKLAND

1) *Avtal*
Artikel
**1** — 67, 397
**2** — 205
**3** — 215, 217, 220, 250, 255
**4** — 277
**5** — 312, 333, 342, 352
**6** — 320
**7** — 68, 327, 365
**8** — 172, 303, 345
**9** — 396, 397, 399, 400
**10** — 174, 185, 186, 200, 409
**11** — 411
**12** — 327
**13** — 433
**14** — 449
**15** — 444, 451
*Protokoll*
Punkt
**1** — 66
**2** — 65
**3** — 67, 397
**4** — 207, 355
**5** — 213, 357
**6** — 220, 231
**7** — 243
**8** — 255, 256, 265, 269, 366
**9** — 311, 315, 334
**10** — 208, 366, 400
**11** — 366
**12** — 348
**13** — 190
**14** — 185, 186

**15** — 42, 160
**16** — 326
**18** — 452
**19** — 416
**20** — 37

*Kungörelse*

**1 §** — 210, 268, 269, 280, 324, 343, 344, 403, 414
**2 §** — 187
**3 §** — 210, 268, 280, 324, 344, 403
**7 §** — 413
**8 §** — 417
**11 §** — 433, 437

2) *Avtal* (skogsbruk o. byggnadsföretag) — 208, 237

UNGERN

*Avtal*

Artikel
**1** — 160, 165
**2** — 113
**3** — 172, 174, 183, 201, 303, 409
**4** — 205
**5** — 215, 217, 220, 250, 255, 264
**6** — 277
**7** — 311, 312
**8** — 320
**9** — 332, 342
**10** — 113, 365
**11** — 399
**12** — 328
**13** — 416
**14** — 314, 433
**15** — 183, 449
**16** — 444, 451

*Protokoll*

Punkt
**1** — 160
**2** — 66
**3** — 65
**4** — 113, 315, 351, 398
**5** — 410
**6** — 207, 209, 355
**7** — 213, 357
**8** — 220, 231, 234, 237
**9** — 293
**10** — 243
**11** — 264
**12** — 348
**13** — 326, 418
**14** — 38

*Kungörelse*

**1 §** — 210, 268, 272, 280, 324, 333, 344
**2 §** — 184
**3 §** — 210, 268, 280, 324, 344
**5 §** — 411
**8 §** — 417
**11 §** — 433, 437
**12 §** — 38

# II. Ordregister.

*Förkortningar:* Arg=Argentina. Be=Belgien. Ca=Canada. Da=Danmark. Fi=Finland. Fr=Frankrike. Gr=Grekland. Irl=Irländska Fristaten. Isl=Island. Ne=Nederländerna. No=Norge. Ry=Ryssland. Schw=Schweiz. St=Storbritannien. Ty=Tyskland. Ung=Ungern. USA=Amerikas Förenta Stater.


**Abonnement** 98, 371 (Fr).
**Abzugssteuer,** auf Lebensversicherungen, 132, 142 (Schw).
**Advokat,** taxering av, 309; — 96, 108 (Fr).
**Affärsanordning** såsom fast driftställe 217, 221 (Ty); — 217 (Schw).
**Affärspraktikanter,** skattebefrielse för, 348, 350; — 425 (USA); — 426 (St).
**Affärsställe** 218 (USA); — 218, 222 (St).
**Agent** 219, 228, 244; — 227, 230, 231 (St); — 230, 231, 233, 278 (Fr); — 230, 232 (Ne); — 230, 231 (USA); — 230, 231 (Schw); — 231 (Ty, Fi, Da, No, Ung).
**Agentur** 228. — Se i övrigt *Agent.*
**Aktie,** inkomst av, 255, 269, 365 (Ty); — 258, 271, 367 (Da); — 258, 271, 369 (No); — 258, 270, 365 (Fi); — 261, 271, 365 (Ne); — 262, 272, 371 (Fr); — 264, 273, 380 (Schw); — 264, 272, 365 (Ung); — 265, 273, 377 (USA); — 265, 273, 382 (St); — i företag för sjö- och luftfart, 279; — förmögenhet, nedlagd i, 402.
**Aktiebolag** 70, 257 (Ty); — 82, 85, 261 (Ne); — 97, 110, 263 (Fr); — 117, 118 (Ung); — 120 (Isl); — 124, 128, 130, 265 (USA); — 137, 138, 139, 145 (Schw); — 150, 154, 155, 265, 427 (St); — fria från förmögenhetsskatt, 403 (St); — beskattning av, 455 (Fr); — 457 (St).
**Aktieutdelning,** se *Utdelning.*
**Ala Tornio socken,** gränskommun, 336.
**Alaska** 159.
**Algeriet** 159.
**Amerikas Förenta Stater,** avtal med, 33, 34, 36, 41, 42, 46, 47, 49, 58, 64, 65, 66, 67, 123, 159, 161, 165, 168, 174, 188, 205, 207, 208, 211, 214, 216, 218, 220, 222, 226, 230, 231, 234, 237, 242, 245, 265, 278, 282, 290, 294, 301, 303, 311, 315, 320, 326, 337, 343, 345, 346, 348, 351, 352, 355, 358, 360, 377, 385, 386, 396, 399, 401, 402, 412, 417, 420, 433, 435, 436, 449, 452, 455; — avtal ang. rederirörelse, 47, 286.
**Analogi,** vid tolkning av avtal, 45, 210.
**Andelslag** 259, 270 (Fi); — förmögenhet i, 403 (Fi).
**Anordning,** såsom fast driftställe, 217; — stadigvarande, för fritt yrke, 313 (Ne, Schw).
**Argentina,** avtal med, 275, 283, 284, 286; — kommunalskatt i, 287.
**Ansaettelse,** foreløbig, 40 (Da).
**Arbete,** inkomst av, 77 (Ne); — 134 (Schw).
**Arbetsanställning** 319.
**Arv,** kommunalskatt å, 73 (Fi).
**Arvode,** se *Styrelsearvode.*
**Arvsskatt** 73, 452 (Fi); — 74, 452 (Da); — 75 (No); — 113 (Ung); — 452 (Ty).
**Association** 262 (Fr).
**Avdrag,** för utländsk kupongskatt, 369 (No); — 372 (Fr); — 378 (USA); — avdrag med visst annat belopp, 383 (St). — Se vidare *Credit of tax.*
**Avkastningsskatt** 30, 363, 374; — 91, 106 (Fr).
**Avlösningssummor för fideikommiss** 403, 411 (Da).

**Avskrivning,** fri, 240.
**Avtal,** inkomst på grund av, 226 (St); — rätt att sluta i huvudmannens namn, 229, 232.

**Barnmorska,** taxering av, 96, 108 (Fr).
**Belgien,** avtal med, 275, 283, 286.
**Beskattningsmyndigheterna** och avtalens tillämpning 48, 50, 429; — 48 (Da); — 48 (No); — 49 (Fr); — 49 (USA); — 49 (Schw); — 49 (St).
**Beskattningsnorm** 394.
**Beskattningsnämnd,** verkställer vissa anteckningar, 392, 419.
**Beskattningsort,** för oskift dödsbo, 409.
**Beskattningsperiod** 149, 153, 154, 155 (St).
**Beskattningsrätt,** uppdelning av mellan stater, 32, 420.
**Beskattningsår** 81 (Ne); — 107 (Fr); — 338 (USA); — 339 (St).
**Beskickning,** svensk, 319; — utländsk, 325.
**Besvärsrätt** 430.
**Bevillningsavgifter,** för särskilda förmåner och rättigheter, 310, 315; — 73, 315 (Fi); — 74, 315 (Da); — 75, 315 (No); — 113, 315 (Ung); — 132, 316 (Schw); — 315 (Fr); — 315 (Ty); — 315 (Ne); — 316, 423 (USA); — 317 (St).
**Bo och hemvist** 173.
**Bokföring,** betydelsen av vid fördelning av inkomst, 243, 245, 251; — 245 (Fr); — 246 (USA); — 246 (St); — 246 (Schw).
**Bokföringsmässiga grunder** 69 (Ty); — 78 (Ne).
**Bolag med begränsad ansvarighet** 70, 255, 256, 269, 366 (Ty); — 234, 264, 381 (Schw); — 260 (No); — 263, 374 (Fr); — 264 (Ung).
**Bolagsskatt** 68, 70 (Ty); — 77, 82 (Ne); — 110, 376 (Fr); — 113, 116, 118 (Ung); — 120 (Isl); — 124, 128, 131 (USA); — 137, 138, 145 (Schw); — 147, 155, 157 (St); — extra, 114, 118 (Ung).
**Boningshus,** skatt å, 113, 114 (Ung); — tilläggsskatt å, 113, 115 (Ung).
**Bosatt,** var en person är, 173; — 70, 184, 200 (Ty); — 81, 86, 87, 181, 202 (Ne); — 175, 201 (Fi); — 176, 193, 201 (Da); — 176, 201 (No); — 182, 202 (Fr); — 183, 201 (Ung); — 184, 201 (Schw); — 188, 204 (USA); — 148, 188, 204 (St); — innebörden av begreppet, 173.
**Bosättning,** avgörande för avtals tillämpning, 161; — dess betydelse ifråga om dubbelbeskattning, 172; — dubbel, 178 (Da, Fi, No); — 180 (Da); — 186 (Ty, Schw); — 340, 428 (St); — dess betydelse för beskattning av dödsbo, 406. — Se vidare *Bosatt.*
**Boutredningsman,** ansvar för skatt, 409.
**Briefkastendomizil** 200.
**Bruk** 219.
**Bruttobelopp,** utdelnings, 369, 379; — vad därmed förstås, 369.
**Business apprentices** 348.
**Byggnadsföretag,** se *Entreprenadarbete.*
**Byggnadsskatt** 67 (Ty).

**Cadastre** 92, 94 (Fr).
**Canada,** avtal med, 275, 283, 286.
**Centimes additionnels,** 90, 92, 93, 94, 105, 112 (Fr).
**Centrum,** för en persons intressen, 179 (Da, No); — 183 (Fr); — 186 (Ty, Schw); — fast, för fritt yrke, 313 (Ty, Fr).
**Channel Islands,** se *Normandiska öarna.*
**Columbia** 159.
**Commissarissenbelasting** 77, 83 (Ne).
**Commissioners of Inland Revenue,** The, 448 (St).
**Company** 265 (USA, St).
**Contribution des patentes** 105, 112 (Fr).
**Contribution foncière** 89, 91, 94, 102, 105, 112 (Fr).
**Contribution mobilière** 105 (Fr).
**Corporations improperly accumulating surplus** 128, 130, 423 (USA).
**Couponabgabe** 132, 140 (Schw).
**Credit of tax** 32, 33; — 317, 378, 420 (USA); — 317, 384, 420, 426 (St).
**Custodian** 230 (USA).

**Danmark,** avtal med, 33, 38, 39, 48, 63, 64, 65, 66, 74, 158, 160, 165, 174, 192, 201, 205, 207, 209, 211, 213, 217, 220, 224, 225, 231, 233, 237, 250, 255, 258, 277, 292, 301, 303, 311, 320, 322, 323, 324, 326, 331, 343, 348, 351, 355, 357, 367, 385, 386, 402, 409, 410, 411, 416, 418, 433, 444, 449, 451, 452, 454; — förslag till tilläggsavtal med, 367.
**Declared value excess profits tax** 128 (USA).
**Delägarskap,** i rörelse, 215, 252; — 255 (Ty); — 258 (Fi); — 258

(Da); — 258, 307 (No); — 261 (Ne); — 262 (Fr); — 264 (Ung); — 264 (Isl); — 264 (Schw); — 265 (USA); — 265 (St); — ifråga om sjö- och luftfart, 279; — förmögenhetsbeskattning vid, 402.
**Diplomatisk personal** 324, 417.
**Direkta skatter** 63, 64.
**Diskrimination,** av utlänning, 453.
**Dividend** 259, 364 (Fi). — Se i övrigt *Utdelning.*
**Dividend- en tantièmebelasting** 76, 77, 333 (Ne).
**Dividendbelasting** 79, 83 (Ne).
**Domicile** 147, 188 (St).
**Dotterbolag,** om detta är fast driftställe, 219, 233, 289, 290. — Se vidare *Moder- och dotterbolag.*
**Driftställe,** se *Fast driftställe.*
**Dubbelbeskattning,** interkantonal, 25; — verklig, 37; — bevis om, 38; — förfarande för undvikande av, 31, 420 (USA, St); — förutsättning för förhandlingsförfarande, 433; — på grund av tillämpningskungörelsernas avfattning, 445.
**Dubbelbeskattningsavtal,** deras innebörd och tolkning, 34; — fullständiga, 34, 52, 57; — partiella, 34, 52, 57; — ikraftträdande och upphörande, 46, 57; — deras tillämpning av myndigheterna, 48; — bestämmelser rörande ingåendet av, 51; — förfarandet härvid, 61; — deras inverkan å progressiv beskattning, 414.
**Dödsbo** 26, 44, 205, 406; — rätt till restitution för, 368 (Da); — skifte av, 407; — utdelning från, 407, 411, 413; — beskattningsort för, 409 (Isl); — 409 (Da, Fr, Ne, No, Schw, Ty, Ung); — 410 (Fi); — skatt å utdelning till, 413; — skatteprocent för, 418.
**Dödsbodelägare,** beskattning av, 409, 410, 411.

**Earned income,** avdrag å, 148 (St).
**Einkommensteuer** 67, 68 (Ty).
**Ekonomisk förening** 258, 362, 373; — andel i, 256, 274, 366 (Ty); — 259 (Fi); — 260 (Da); — 260 (No); — 262, 274, 373 (Fr); — 365, 378, 387 (USA); — 381 (Schw).
**England,** se *Storbritannien.*
**Engångsskatt** å förmögenhet 394; — 44, 77, 86 (Ne); — 114, 119 (Ung); — 396 (Ty).
**Enkla bolag** 253, 258, 274; — 260 (Fi); — 261 (Ne); — 265 (USA, St).
**Enontekiö socken,** gränskommun, 336.
**Entreprenadarbete,** plats där sådant bedrives, 219, 237.
**Erinringar** 432, 445. — Se i övrigt *Förhandlingsförfarande.*
**Ersättningsskatt** 67; — 130 (USA).
**Etudiants** 348.
**Excess profits tax** 124, 128 (USA).
**Existensminimum** 70 (Ty); — 80 (Ne); — 94, 103, 110 (Fr); — 120 (Isl); — 128 (USA); — 135 (Schw); — 148 (St).

**Fabrik** 219, 220.
**Familjeavdrag** 70, 71 (Ty); — 80, 82 (Ne); — 94, 103, 110, 454 (Fr); — 120 (Isl); — 128 (USA); — 135 (Schw); — 148 (St).
**Familjestiftelse,** skatteprocent för, 418.
**Fartyg,** svenskt, 275; — beskattningsort för, 276.
**Fast driftställe** 215, 217, 254, 269, 273, 276; — ledningens säte, 220; — kontor, 220; — filialer, 220; — fabriker, verkstäder och tillverkningsplatser, 220; — försäljningsställe, 221; — gruva eller annan fyndighet, 221; — inköpsställe, 221; — lager, 224; — agenturer, 228; — dotterbolag, 219, 233, 289, 290; — — plats för byggnadsföretag, 237; — i flera stater, 239; — sjö- och luftfart, 279, 285; — ifråga om royalty, 299; — betr. fritt yrke, 312, 314; — ifråga om realisationsvinst å rörelse, 357; — lån från, 375 (Fr); — inkomst från, 376 (Fr); — beskattning, då fast driftställe saknas, 216, 239.
**Fast egendom,** inkomst av, 205; — 68, 207 (Ty); — 78, 79, 207 (Ne); — 108, 207 (Fr); — 150, 207 (St); — 207 (Ty); — 207 (Fi); — 207 (Da); — 207 (No); — 207 (Ung); — 135, 207 (Schw); — 207 (USA).
**Fastighet,** tillhörig främmande stat, 60, 325; — bebyggd, skatt å, 92 (Fr); — 113 (Ung); — obebyggd, skatt å, 91 (Fr); — föremål för jordstyckning, 219; — royalty såsom inkomst av, 299, 300; — 427 (St).
**Fastighetshypotek,** se *Inteckning.*
**Fastighetsskatt,** kommunal, 66; — 68, 72 (Ty); — 76, 77, 84 (Ne); — 89, 91 (Fr); — 113 (Ung); — 120, 122 (Isl); — 123, 131 (USA); — 146 (Schw); — 147 (St).
**Federal capital stock tax** 124, 128 (USA).
**Federal income tax** 124 (USA).

**Federala skatter** 123 (USA). — Se även *Förbundsskatter*.
**Fideikommiss,** kommunalskatt å, 73 (Fi); — penning-, 403, 411 (Da); — avlösningssummor för, 404, 411 (Da).
**Film,** kinematografisk, 306 (St).
**Filmskådespelare** 317 (St).
**Finansmyndighet,** högsta, 66, 438, 452.
**Finland,** avtal med, 33, 63, 64, 65, 72, 160, 165, 174, 175, 190, 201, 205, 207, 209, 211, 213, 217, 220, 224, 225, 231, 233, 237, 250, 255, 258, 277, 292, 301, 303, 311, 320, 326, 333, 335, 342, 343, 348, 351, 355, 357, 365, 366, 402, 410, 416, 418, 433, 444, 449, 451, 452, 454.
**Fiskare,** avdrag för, 120 (Isl).
**Flyttning,** se *Utflyttning*.
**Folkrätten,** dess regler ang. diplomatisk och konsulär personal, 324, 326.
**Fond,** utdelning från, 346, 404 (No).
**Fondering,** kommunal, skatt för, 76, 77 (Ne).
**Fordran,** inkomst av, 90, 100, 374 (Fr).
**Foreign personal holding companies** 128, 130 (USA).
**Forsling,** av virke, 209.
**Foyer permanent d'habitation** 182 (Fr).
**Frankrike,** avtal med, 33, 34, 41, 43, 47, 49, 58, 63, 64, 65, 67, 89, 159, 161, 164, 165, 174, 182, 190, 202, 205, 207, 210, 211, 214, 217, 220, 223, 225, 230, 231, 234, 237, 242, 245, 255, 262, 278, 290, 294, 295, 301, 303, 311, 315, 320, 322, 324, 333, 335, 343, 348, 351, 352, 355, 357, 358, 360, 371, 385, 386, 396, 399, 401, 402, 409, 412, 416, 433, 435, 440, 444, 445, 449, 450, 452, 454; — avtal ang. rederirörelse, 47; — avtal ang. Algeriet, 159; — avtal ang. utdelning, 372.
**Fritt yrke,** inkomst av, 212, 309, 310; — 69, 312, 315 (Ty); — 78, 312, 315 (Ne); — 96, 108, 312, 315 (Fr); — 115, 312, 314 (Ung); — 134, 312, 316 (Schw); — 150, 152, 315, 317, 426 (St); — 312, 315 (Da); — 312, 315 (Fi); — 312, 315 (No); — 315, 316, 425 (USA); — vad därmed förstås, 309, 311. — Se även *Icke-kommersiella yrken*.
**Fyndighet,** se *Gruva*.
**Fysisk person,** var han är bosatt, 173; — 70, 184 (Ty); — 81, 86, 87, 181 (Ne); — 148, 188 (St); — 175 (Fi); — 176 (Da); — 176 (No); — 182 (Fr); — 183 (Ung); — 184 (Schw); — 188 (USA).
**Färöarna** 158.
**Förbrukning,** skatt å, 67 (Ty); — 73 (Fi); — 74 (Da); — 90 (Fr); — 113 (Ung).
**Förbundsskatter** 132 (Schw). — Se även *Federala skatter*.
**Förenade nationerna,** De, se *Mexico-London draft*.
**Föreställning,** offentlig, 310.
**Författarrätt** 299.
**Förhandlingsförfarande** 431; — på framställning av skattskyldig, 432; — i andra fall, 448.
**Förlust,** balansering av, 94, 108 (Fr); — 134, 135 (Schw); — 153 (St).
**Förmögenhet,** skatt å, 35 (USA); — 65 (St); — beskattas i princip där en person är bosatt, 172; — nedlagd i fast egendom, 395, 399; — i form av inteckning, 400; — nedlagd i rörelse, 395, 400, 405; — nedlagd i sjö- och luftfart, 399, 401, 405; — nedlagd i fritt yrke, 402; — nedlagd i aktier m. m. 402; — vid utflyttning, 196, 404 (Da).
**Förmögenhetsskatt,** statlig, 66, 394; — 67, 71, 399, 400, 401, 402 (Ty); — 76, 77, 81, 399, 401, 402 (Ne); — — 113, 114, 118, 399, 402 (Ung); — 120, 122, 400, 401 (Isl); — 137, 143, 399, 400, 401, 402 (Schw); — 147, 403 (St); — 196, 399, 402, 404 (Da); — 399, 401, 402 (Fr); — 399, 401, 402 (USA); — 399, 402 (Fi); — 399, 402, 404 (No); — engångsskatt, 394; — 44, 77, 86 (Ne); — 114, 119 (Ung); — 147 (St); — extraordinär, 74 (No); — kommunal, 74 (No); — å fond eller stiftelse, 404 (No).
**Förmögenhetssökning,** skatt å, 394; — 63, 398 (Schw); — 73, 397 (Fi); — 75, 397 (No); — 77, 86, 398 (Ne); — 114, 119, 398 (Ung); — 396, 398 (Fr); — 397, 398 (USA); — 397 (Ty); — 397 (Da); — 398 (Isl).
**Förskottsskatt** 363; — 132, 133, 141, 380 (Schw).
**Förskottsuppbörd** 364; — 364 (Fi).
**Försvarsskatt** 76, 77 (Ne).
**Försäkring,** utfallande, avdrag å, 132, 142 (Schw).
**Försäkringsbolag,** utländska, 248; — agentur för, 229, 231; — 233 (Fr); — inkomstfördelning för, 248 (Schw).
**Försäkringspremie,** avdrag för, 80 (Ne); — 120 (Isl); — 135, 143 (Schw); — 149 (St).

**Försäljningsställe** 219, 221, 225.
**Förvaltare** 230 (USA).
**Förvaltningskostnad,** avdrag för å utdelning från utlandet, 390.
**Förvaltningsmyndighet,** högsta, 439, 452 (Schw).
**Förädling,** av virke, 209.

**Garantiskatteavdrag** 251 (No).
**Gebäudesteuer** 67 (Ty).
**Gemeentefondsbelasting** 76, 77 (Ne).
**Gemensamt kommunalt ändamål,** 58, 59, 299, 407.
**Genusscheine** 264 (Schw).
**Gesellschaft mit beschränkter Haftung** 70, 255, 256, 269, 366 (Ty); — 234, 264, 381 (Schw).
**Gewerbesteuer** 67, 72 (Ty).
**Gratisaktie,** beskattning av, 79 (Ne); — 369 (Da); — 381 (Schw).
**Grekland,** avtal med, 275, 283, 286.
**Grondbelasting** 76, 77, 84 (Ne).
**Grundskatt** 67, 68 (Ty).
**Grundsteuer** 67, 68, 72 (Ty).
**Gruva** 219, 221; — royalty för utnyttjande av, 299, 301.
**Gruvbolag** 253, 274; — 257, 269 (Ty); — 260 (Fi); — 264, 272 (Ung).
**Gränsgångare** 335, 337, 342.
**Grönland** 158.
**Gåva,** kommunalskatt å, 73 (Fi).
**Gåvoskatt** 73, 452 (Fi); — 74, 452 (Da); — 75 (No); — 113 (Ung); — 452 (Ty).
**Gäldenärsstat** 322.
**Gäldränta,** avdrag för å utdelning från utlandet, 390.

**Handel, industri eller annan rörelse** 211. — Se i övrigt *Rörelse.*
**Handelsagent,** se *Agent.*
**Handelsbod** 219.
**Handelsbolag** 253; — 69, 257, 258, 274 (Ty); — 265 (USA, St); — 260 (Fi); — 260 (No); — 261 (Ne); — 263 (Fr); — 265 (Schw).
**Handelsdelegation,** ryska, 216, 323.
**Handelskommissionär** 228.
**Handelsresande** 219, 228, 232, 330.
**Hantverkspraktikanter,** skattebefrielse för, 348, 350; — 426 (St).
**Haparanda,** gränskommun, 336.
**Hauszinssteuer** 67, 397 (Ty).
**Hawaii** 159.
**Hemortskommun,** ifråga om mottagare av royalty, 299; — för dödsbo, 406.
**Hemvist,** juridisk persons, avgörande för avtals tillämpning, 164; — vad därmed förstås, 169 (Ne, St, Fr). — Se vidare *Bosatt, Bosättning.*
**Hietaniemi socken,** gränskommun, 336.
**High Court of Justice** 46 (St).
**Holdingbolag,** enligt svensk skattelag, 200.
**Holland,** se *Nederländerna.*
**Hypotek,** se *Inteckning.*
**Hyresvärde,** skatt å, 84, 207 (Ne); — 105 (Fr.)
**Högsta finansmyndighet,** se *Finansmyndighet, högsta.*

**Icke kommersiell verksamhet** 313, 332 (Ne).
**Icke-kommersiella yrken,** skatt å, 89, 96, 102 (Fr).
**Idrottstävling** 310.
**Ikraftträdande,** avtals, 46; — 75 (No); — 146 (Schw); — 156 (St).
**Immateriella rättigheter** 299; — royalty för utnyttjande av, 302; — realisationsvinst å, 360.
**Impôts communaux** 105 (Fr).
**Impôt général sur le revenu** 89, 90, 101 (Fr).
**Impôt sur le revenu de la propriété foncière bâtie** 92, 105, 112 (Fr).
**Impôt sur le revenu de la propriété foncière non bâtie** 91, 105, 112 (Fr).
**Impôt sur le revenu des valeurs mobilières** 90, 97, 371, 376 (Fr).
**Impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers** 49, 89, 94, 97 (Fr).
**Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole** 89, 94 (Fr).
**Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales** 89, 96 (Fr).
**Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux** 89, 93, 105, 108 (Fr).
**Impôt sur les crèances, depôts et cautionnements** 90, 97, 100 (Fr).
**Impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères** 89, 95 (Fr).
**Income tax** 25, 30, 147, 156, 383 (St).
**Indirekt skatt** 65; — 63 (Schw); — 90 (Fr).
**Industri och handel,** inkomst av, 89, 93, 102 (Fr); — 113 (Ung); — 211 (USA). — Se i övrigt *Rörelse.*
**Industriell verksamhet, gruvdrift eller handel** 211 (Fr). — Se i övrigt *Rörelse.*
**Industriell verksamhet, gruvdrift,**

**kommersiell verksamhet** 211 (Ne). — Se i övrigt *Rörelse.*
**Inkomst,** beskattas i princip där en person är bosatt, 172; — av sjö- och luftfart, 279, 284.
**Inkomst- och förmögenhetsskatt** 72 (Fi); — 74 (Da); — 74 (No).
**Inkomstenbelasting** 76, 77 (Ne).
**Inkomstfördelning,** då fasta driftställen finnas i flera stater, 239; — 242, 245 (Fr); — 242, 245 (USA); — 242, 246 (St); — 242, 246 (Schw); — 250, 314 (Ne); — 250 (Ty, Da, No, Ung, Isl).
**Inkomstskatt** 30, 66, 252; — 67 (Ty); — 76, 77 (Ne); — 89, 90, 101, 106, 111 (Fr); — 113, 115 (Ung); — 120 (Isl); — 124 (USA); — 134, 138, 143 (Schw); — 147, 156 (St); — tilläggsskatt till, 121 (Isl); — 147, 154, 156 (St).
**Inkomstökning,** skatt å, 124 (USA).
**Inköpsställe** 219, 221.
**Inteckning** i fast egendom, inkomst av, 207; — 208, 366, 436 (Ty); — 208 (USA, Schw, St); — förmögenhet bestående av, 400 (Ty, Schw).
**Intellektuell verksamhet,** tillfällig, 352; — 352 (Fr, Ty); — 353 (USA, St).
**Internationell dubbelbeskattning,** definitioner, 23, 24, 27; — anledningarna till, 28; — olika sätt att undvika, 31; — avtal härom, ikraftträdande och upphörande, 46; — ingåendet av avtal rörande, 51; — beträffande inkomst av kapital, 361; — förfarande för undvikande av, 420 (USA, St); — förutsättning för förhandlingsförfarande, 433; — på grund av tillämpningskungörelsernas avfattning, 445.
**Inventarier,** levande och döda, 207, 356 (Schw).
**Irländska Fristaten,** avtal med, 275, 283, 286.
**Island,** avtal med, 33, 50, 119, 162, 164, 166, 174, 208, 211, 218, 250, 264, 275, 278, 301, 303, 312, 322, 323, 324, 325, 331, 343, 351, 354, 358, 365, 366, 400, 401, 409, 411, 415, 420, 429, 432, 437, 442, 443, 446, 448, 450, 454.

**Jan Mayen** 158.
**Jordbruk,** inkomst av, 68 (Ty); — 78 (Ne); — 94, 108 (Fr); — 113, 114, 116 (Ung); — 134 (Schw); — 150, 151 (St); — tilläggsskatt å, 113, 114 (Ung); — royalty såsom inkomst av, 299. — Se även *Lantbruksföretag.*
**Jordbruksskatt** 113, 114 (Ung).
**Jordstyckning,** se *Fastighet.*
**Juridisk person,** hemvist för, 164, 199; — 70, 200 (Ty); — 201 (Da, Fi, No); — 201 (Ung); — 201 (Schw); — 82, 202 (Ne); — 202 (Fr); — 204 (St); — 204 (USA); — å vilken avtalen äro tillämpliga, 164; — dess nationalitet, 166.

**Kantoner,** skatter till, 143 (Schw).
**Kapital,** inkomst av, 252, 361; — 69, 365 (Ty); — 78, 79, 365 (Ne); — 97, 109, 371 (Fr); — 135, 380 (Schw); — 150, 382 (St); — 365 (Fi); — 365 (Ung); — 367 (Da); — 369 (No); — 377 (USA).
**Kapitalertragssteuer** 69 (Ty).
**Kapitalvinst,** beskattning av, 134, 135, 143 (Schw).
**Kapitalåterbetalning,** skatt å, 98 (Fr).
**Karesuando socken,** gränskommun, 336.
**Karl Gustavs socken,** gränskommun, 336.
**Karunki socken,** gränskommun, 336.
**Kataster** 84 (Ne); — 114 (Ung).
**Klassbeskattning** 117 (Ung).
**Kolari socken,** gränskommun, 336.
**Kolonier,** inbegripas i regel ej i avtalen, 158.
**Kommanditaktiebolag** 70, 257 (Ty); — 82, 85, 261 (Ne); — 260 (Da); — 261 (No); — 263 (Fr).
**Kommanditbolag** 253, 274; — 69, 70, 257, 270 (Ty); — 259, 260 (Fi); — 260, 271 (Da); — 260, 271 (No); — 262 (Ne); — 263 (Fr); — 265 (Schw); — 265 (USA, St).
**Kommissionslager** 225, 228 (No); — 228 (Ty).
**Kommissionär** 228, 230.
**Kommun,** skatt till, 64; — vad som förstås med, 65; — förmögenhetsskatt till, 74, (No).
**Kommunal inkomstskatt** 66, 319.
**Kommunala befattningshavare** 320, 321.
**Kommunalskatt** 64, 66; — 72 (Ty); — 72 (Fi); — 74 (Da); — 74 (No); — 89 (Ne); — 90, 91, 93, 94, 105 (Fr); — 119 (Ung); — 123 (Isl); — 123, 131 (USA); — 132, 145 (Schw); — 286 (Ca); — 147, 383, 384 (St); — å arv och gåva, 73 (Fi).
**Koncernföretag** 288, 296; — 71 (Ty). — Se i övrigt *Moder- och dotterbolag.*
**Konsortium** 267, 277, 282, 402 (No).
**Konsul,** olönad, 328, 329.

**Konsulat,** svenskt, 319; — utländskt, 325.
**Konsulär personal** 324, 417.
**Konsumtionsskatt** 84 (Ne).
**Kontor** 219, 220; — 224 (Ne); — 238 (No).
**Korporationsskatt** 67, 68 (Ty).
**Krigsskadeavgift** 75 (No).
**Krigsvinstskatt** 121 (Isl).
**Kupongskatt** 31, 67, 90, 319, 324, 325, 363, 365, 367, 370, 373, 378, 380, 384, 385, 386, 393; — 69 (Ty); — 79, 83 (Ne); — 90, 97, 371 (Fr); — 126, 378 (USA); — 132, 140, 380, 386 (Schw); — 157, 388 (St); — 367, 386 (Da); — 378, 387, 423 (USA); — 369, 388 (No); — restitution av, 368, 386 (Da); — 380, 382, 387 (Schw); — nedsättning av, 384 (St); — frihet från, 384 (St).
**Kupongskattekontoret** 386, 387, 388.
**Kupongskattenämnden** 386, 387, 388.
**Kuxe** 255, 258, 269 (Ty); — 264 (Ung).
**Källskatt** 324, 327, 329, 362, 385, 436; — 63, 141, 335, 380 (Schw); — 68, 69, 365 (Ty); — 72, 365 (Fi); — 74, 367 (Da); — 74, 369 (No); — 76, 77, 78, 365 (Ne); — 113, 115, 365 (Ung); — 120, 123, 365 (Isl); — 126, 377, 423 (USA); — 149, 383 (St); — 97, 371, 374 (Fr); — vad därmed förstås, 363.
**Köpenhamns skatteväsen,** direktoratet för, 368.
**Körperschaftsteuer** 67, 70 (Ty).

**Laboratorium** 239.
**Lager** 224. — Se i övrigt *Lagermagasin, Varulager, Varunederlag.*
**Lagermagasin** 224.
**Lagervärdering,** fri, 240.
**Lantbruksföretag,** inkomst av, 89, 94, 102 (Fr); — 211, 212 (Ne).
**Ledning,** juridisk persons, 164, 200; — 202 (Fr, Ne); — 204 (St); — ett företags, 220; — företags för sjö- och luftfart, 277.
**Legationsbyggnad** 325.
**Len** 404, 411 (Da).
**Likställighetsprincipen** 452.
**Litterär och konstnärlig äganderätt** 300.
**Livränta** 319, 320, 345; — 78, 80 (Ne); — 89, 95, 100, 345 (Fr); — 116 (Ung); — 345 (Ty); — 345, 425 (USA); — 345 (St); — definition å, 345 (USA, St).
**Lohnsteuer** 69 (Ty).
**Loonbelasting** 78 (Ne).
**Lotteri,** skatt å vinst i, 351; — 73, 351 (Fi); — 74, 351 (Da); — 75, 351 (No); — 113, 351 (Ung); — 132, 133, 135, 351 (Schw); — 351 (Fr, Isl, Ne, St, Ty, USA).
**Luftfart** 261, 266 (No); — 277, 280 (Ung). — Se i övrigt *Sjö- och luftfart.*
**Luftfartyg,** svenskt, 275; — beskattningsort, 276.
**Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolag** 53, 242, 251, 419.
**Lyxskatt** 84 (Ne).
**Läkare,** taxering av, 309; — 96, 108 (Fr).
**Lärare,** skattebefrielse för, 340, 341, 426 (St).
**Lärlingar,** skattebefrielse för, 349, 350.
**Lärlingsskatt** 105, 106, 112 (Fr).
**Lön,** tilläggsskatt å, 113, 115 (Ung).
**Löner,** pensioner och livräntor, skatt å, 89, 95 (Fr).
**Lönskatt** 113, 115 (Ung).

**Magasin** 225.
**Man,** ön, 159.
**Medborgarskap,** avgörande för avtals tillämpning, 160, 161; — för beskattning av lön i offentlig tjänst, 322 (St).
**Mexico-London draft** 29, 36; — fast driftställe, 217, 218; — inköpsställe, 221; — lager, 225; — agenturer, 231, 232; — handelsresande, 232; — plats för byggnadsföretag, 237; — inkomstfördelning, 243; — inkomst av sjö- och luftfart, 275; — royalty, 300; — inkomst av tjänst, 321, 323, 339; — inkomst av kapital, 362.
**Modellförslag,** Förenade Nationernas, se *Mexico-London draft.*
**Moder- och dotterbolag** 288; — 71, 236, 292 (Ty); — 156, 293, 295 (St); — 236, 293, 295 (No); — 292 (Da, Fi); — 235, 293, 295 (Ne); — 293 (Ung); — 290, 293, 295, 422 (USA); — 290, 293, 295, 377 (Fr); — 290, 293, 295 (Schw).
**Muonio socken,** gränskommun, 336.
**Myndighet,** behörig, 439, 452 (USA).
**Mäklare** 230, 244.
**Möbler,** skatt å värdet av, 84 (Ne).

**Nationalitet,** juridisk persons, avgörande för avtals tillämpning, 164, 166; — fartygs eller luftfartygs, 275, 276; — 277 (Ne); — 278 (Fr).
**Nationernas förbund** 31, 291.
**Naturaförmåner** 127 (USA); — 147 (St).
**Nederländerna,** avtal med, 33, 36, 38, 41, 42, 44, 65, 76, 158, 161,

165, 169, 174, 181, 192, 202, 205, 207, 210, 211, 214, 218, 220, 224, 225, 230, 231, 232, 233, 235, 237, 250, 255, 261, 277, 290, 294, 296, 301, 303, 311, 320, 331, 343, 348, 351, 354, 357, 365, 366, 399, 401, 402, 409, 412, 417, 432, 449, 454.
**Nedertorneå,** gränskommun, 336.
**Nettobelopp,** utdelnings, 389 (St).
**Norge,** avtal med, 33, 38, 42, 48, 64, 65, 66, 74, 158, 160, 165, 174, 176, 191, 201, 205, 207, 209, 211, 213, 217, 220, 224, 225, 231, 236, 237, 250, 255, 258, 277, 290, 294, 301, 303, 311, 320, 322, 323, 324, 331, 343, 346, 348, 351, 355, 357, 369, 385, 386, 402, 404, 409, 410, 416, 433, 441, 449, 454; — ang. krigsskadeavgiften, 76; — ang. Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolag, 53, 242, 251, 419.
**Normal tax** 124, 128 (USA).
**Normandiska öarna** 159.
**Norra Irland,** se *Storbritannien.*
**Nutzung** 382 (Schw).
**Näringsskatt** 67, 72 (Ty); — 77, 83, 87 (Ne); — 105, 278 (Fr).

**Obligation,** inkomst av, 72 (Fi); — 78 (Ne); — 98, 376 (Fr); — 113, 365 (Ung); — 140, 141 (Schw); — 152 (St); — följer ej regeln om inteckning, 208, 366 (Ty).
**Offentlig föreställning** 310.
**Offentligrättslig person** 320.
**Oljekällor** 239.
**Omkostnader,** allmänna, fördelning av, 244, 251.
**Områden,** varå avtalen äro tillämpliga, 158.
**Omsättningsskatt** 67 (Ty); — 73 (Fi); — 74 (Da); — 75 (No); — 113 (Ung).
**Ondernemingsbelasting** 77 (Ne).
**Organgesellschaften** 71 (Ty).
**Oskift dödsbo,** se *Dödsbo.*

**Pajala socken,** gränskommun, 336.
**Parafe** 61.
**Paraferingsprotokoll** 62.
**Paraferingssammanträde** 61.
**Participating preference shares** 384 (St).
**Partnership** 265, 273 (USA); — 265 (St).
**Partrederi** 253, 274; — 260 (Fi).
**Parts beneficiaires** 263 (Fr).
**Patent** 299; — kapitalbelopp erlagt för, 304, 360 (St).
**Patentes,** contribution des, 105, 112, 278 (Fr).
**Penningfideikommiss** 403, 411 (Da).
**Penningvärdets fall,** motverkande av, 121 (Isl).
**Pension,** beskattning av, 319, 322; — 89, 95, 322, 343 (Fr); — 322, 343 (Da); — 322, 343 (No); — 322, 343, 426 (St); — 342 (Fi); — 342 (Ty); — 343 (Ne, Ung, Isl, USA, Schw); — 425 (USA).
**Pensionsavgift** 351.
**Periodisk utbetalning** 300, 304; — 78, 79, 80 (Ne); — 126 (USA).
**Periodiskt understöd** 319, 320, 345, 347; — 35, 346, 425 (USA); — 79 (Ne); — 116 (Ung); — 346, 426 (St).
**Personal holding companies** 128, 130, 423 (USA).
**Personele belasting** 77, 84, 87 (Ne).
**Personer,** å vilka ett avtal tillämpas, 42, 158.
**Personskatt** 77, 84, 87 (Ne).
**Plantager** 239.
**Preferensaktie** 384 (St).
**Premie,** se *Försäkringspremie.*
**Premieobligation,** vinst å, 351.
**Professor,** skattebefrielse för, 340, 341, 426 (St).
**Profits tax** 147, 155, 157, 383, 385 (St).
**Progressiv skatt,** dess påverkan av dubbelbeskattningsavtal, 414.
**Präcipuum** 247 (Schw).

**Rabatter och pristillägg,** skatt å, 136 (Schw).
**Ratifikation** 62, 431.
**Realisationsvinst** 206, 213, 351, 354; — 69 (Ty); — 78, 79 (Ne); — 96 (Fr); — 126, 127, 425 (USA); — 147, 153, 215, 426 (St); — å fast egendom, 354; — å rörelse, 357; — annan, 360.
**Rederi,** beskattning av, 47, 275, 283; — vad därmed förstås, 284 (Arg, Be, Ca, Gr, Irl); — bevis om taxering för, 287.
**Regeringsformen** 52, 53, 55, 56, 57.
**Registrering,** av juridisk person, betydelsen av, 166, 200; — av fartyg eller luftfartyg, 275; — 278 (USA).
**Rentals** 304 (USA).
**Representant,** för vissa bolag, 99, 233 (Fr); — affärsförbindelser genom, 230 (Schw); — som blott förmedlar affärer, 231; — som äger sluta avtal, 232; — särskild, för främmande stat, 327.
**Resande** 70 (Ty); — 136 (Schw).
**Residence** 147 (St); — ordinary, 148 (St).
**Résidence habituelle** 182 (Fr).

**Resident foreign corporation** 424 (USA).
**Restitution,** av skatt m. m. såsom inkomst, 351; — av kupongskatt, 386 (Da); — 387, 456 (Schw); — 388 (No); — 388 (St).
**Riksdagen,** dess godkännande av avtal, 52, 59.
**Royalty** 45, 206, 212, 298; — 116 (Ung); — 425 (USA); — 426 (St); — av fast egendom, 300, 301; — för immateriella rättigheter, 302; — 304 (USA); — 304 (St); — 307 (No); — vad därmed förstås, 298.
**Ryssland,** se *Socialistiska Rådsrepublikernas Union.*
**Ränta,** beskattning av, 32, 362; — 72 (Fi); — 79 (Ne); — 98, 100, 109, 371, 373, 374, 376 (Fr); — 135, 140, 380 (Schw); — 150, 152, 385, 426 (St); — 365 (Ung); — 377, 425 (USA).
**Ränteskatt** 72 (Fi).
**Rättsmedel** 429; — användande av, hindrar ej framställning hos förvaltningsmyndighet, 444; — för utlänning, 454 (Fr); — 456 (Schw).
**Rättsskydd,** lika för medborgare i olika stater, 16, 454 (Fr).
**Rörelse,** inkomst av, 211; — 68, 213, 215 (Ty); — 78, 214 (Ne); — 108, 214 (Fr); — 115, 213 (Ung); — 125, 214, 425 (USA); — 134, 138, 215 (Schw); — 150, 152, 214, 426 (St); — 196, 213 (Da); — 213 (Fi); — 213 (No); — inkomst genom delägarskap i, 252; — inkomst av sjö- och luftfart, 275; — moder- och dotterbolag, 288; — royalty såsom inkomst av, 299; — fritt yrke, 309, 312; — förmögenhet nedlagd i, 399, 400, 405.

**Samfärdsel,** skatt å, 67 (Ty); — 73 (Fi); — 74 (Da); — 113 (Ung).
**Sammanslutning,** beskattning av, 259, 270, 408 (Fi); — 266 (St).
**Schedules** 149, 150 (St).
**Schweiz,** avtal med, 33, 37, 41, 42, 49, 58, 63, 64, 65, 66, 67, 131, 161, 165, 174, 184, 190, 201, 205, 207, 208, 211, 214, 215, 217, 220 224, 227, 230, 231, 234, 237, 242, 246, 251, 255, 264, 277, 290, 294, 301, 303, 311, 314, 320, 333, 335, 343, 349, 351, 355, 357, 358, 360, 380, 385, 386, 399, 400, 401, 402, 409, 412, 415, 416, 433, 435, 437, 440, 443, 444, 449, 450, 452, 455; — överenskommelse ang. restitutionsförfarandet, 381.
**Secretary of the Treasury,** The, 189, 439 (USA).
**Sekretessplikt** 96, 108 (Fr).
**Siège social effectif** 201, 202.
**Sjö- och luftfart,** var företaget är bosatt, 205, 215; — beskattning av, 266, 274, 275; — 277 (Da, Fi, No, Ung); — 277 (Schw, Ty); — 277 (Ne); — 278 (Fr, Isl); — 278, 425 (USA); — 278, 426 (St); — inkomst därå, 279, 284; — realisationsvinst å, 359; — förmögenhetsskatt å, 399, 401, 405,
**Skadestånd** 347, 350.
**Skatt,** likartad, 24, 26; — som inbegripes under avtalen, 63; — direkt, 63, 64; — indirekt, 65.
**›Skattefrihetsperiod‹** 194 (Da).
**Skatteförskott** 72 (Fi).
**Skattekvot** 99, 376 (Fr).
**Skatteprocent,** fastställande av, 414.
**Skatteråd** 368 (Da).
**Skattesystem,** olika slag av, 30; — omläggning av Frankrikes, 90, 106 (Fr).
**Skatteår** 75 (No); — 192 (Da).
**Skattskyldighet** 69 (Ty); — 73 (Fi); — 76, 77, 81, 82, 83, 84, 86, 87 (Ne); — 93, 95, 96, 97, 98, 101, 107 (Fr); — 116, 118 (Ung); — 125, 188 (USA); — 133 (Schw); — 147, 154 (St); — 192 (Da); — för inkomst av tjänst, 319; — för realisationsvinst, 354; — för inkomst av kapital, 362; — för förmögenhet, 395; — för dödsbo, 406, 408.
**Skifte** av dödsbo, 407; — offentligt, 408 (Da); — privat, 408, 410 (Da).
**Skogsavverkning** 206, 208, 274; — 209 (Fi, Da, No, Ung); — 210 (Fr, Ne).
**Skogsbruk** 206; — 208 (Ty); — 209 (Fi, Da, No, Ung).
**Skogsvårdsavgift** 67.
**Skottland,** se *Storbritannien.*
**Skälighetsprövning** 431, 443.
**Socialistiska Rådsrepublikernas Union,** avtal med, 216, 323.
**Société** 262, 272 (Fr).
**Société à responsabilité limitée** 263, 374 (Fr).
**Speculatie,** inkomsten uit, 80 (Ne).
**Speditör** 227 (Ty).
**Spel,** skatt å vinst å, 113 (Ung).
**Stamhus** 404, 411 (Da).
**Stempelabgabe auf Coupons,** se *Couponabgabe.*
**Stenbrott** 219, 299, 301.
**Stiftarandel,** i bolag, 263, 272 (Fr).
**Stiftelse** 201 (Schw); — utdelning från, 346, 404 (No).

**Storage facilities** 226.
**Storbritannien,** avtal med, 33, 34, 37, 38, 41, 42, 43, 46, 47, 48, 49, 51, 58, 64, 65, 66, 146, 161, 165, 169, 174, 188, 204, 205, 207, 208, 211, 214, 216, 218, 220, 222, 226, 230, 231, 234, 237, 242, 246, 265, 273, 278, 290, 293, 301, 303, 311, 315, 321, 325, 339, 343, 349, 351, 352, 354, 355, 358, 360, 382, 385, 386, 396, 397, 403, 410, 412, 416, 426, 432, 446, 448, 450, 452, 456; — avtal ang. rederirörelse, 48; — avtal ang. agenturer, 48.
**Student,** skattebefrielse för, 348; — 426 (St).
**Studerande,** skattebefrielse för, 348; — 425 (USA).
**Styrelsearvode,** skatt å, 310, 330, 333; — 77, 83, 88 (Ne); — 98, 315, 336, 337, 342 (Fr); — 117 (Ung); — 314, 336, 337, 342 (Schw).
**Superdividendbelasting** 77, 85 (Ne).
**Sur-tax** 147, 154, 156, 383, 384, 427 (St).
**Surtax** 124, 128, 422 (USA).
**Surtaxe** 90, 106, 110 (Fr).
**Svalbard** 158.
**Sydafrikanska Unionen** 287.
**Systerföretag** 293.
**Säte,** för ett företags ledning, 220.

**Tandläkare** 309; — taxering av, 96, 108 (Fr).
**Tantiem,** skatt å, 76, 83 (Ne); — 98, 315, 336, 337, 342 (Fr); — 113, 117, 332 (Ung); — 134, 314, 336, 337, 342 (Schw).
**Taxable year** 338 (USA).
**Taxering,** skönsmässig, 93, 94, 96, 108 (Fr); — 116 (Ung).
**Taxes d'apprentissage** 105, 106, 112 (Fr).
**Testamente,** kommunalskatt å, 73 (Fi).
**Tillbehör,** till fast egendom, 356, 399; — 207 (No, Schw).
**Tillfällig förvärvsverksamhet** 213, 319, 351; — lotterivinst, restituerade skatter, 351; — intellektuell verksamhet, 352; — realisationsvinst, 354.
**Tilläggsavtal** 367 (Da); — 372 (Fr).
**Tilläggsskatt** 65, 89 (Ne); — 90 (Fr); — 113 (Ung); — å inkomst, 147, 154, 156 (St).
**Tillämplighet,** avtalens, 158; — å fysiska personer, 160; — å juridiska personer, 164.
**Tillämpningsföreskrifter,** till avtalen, 50, 429; — 48 (Da); — 48 (No); — 49 (Fr); — 49 (USA); — 49 (Schw); — 49 (St).
**Tillämpningskungörelser** 50, 429; — ang. fysiska personer, 163; — ang. juridiska personer, 170; — ang. stadigvarande vistelse, 178, 180 (Da); — 178 (Fi); — 183 (Fr, Ne, Ung); — 187 (Ty, Schw); — 189 (USA); — 190 (St); — ang. utflyttning, 198 (Da); — ang. juridisk persons hemvist, 203 (Fr, Ne); — 205 (USA); — ang. skogsavverkning, 210; — ang. inköpsställe, 223 (Fr, USA); — ang. kommissionslager, 228 (No); — ang. byggnadsföretag, 238; — ang. Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolag, 252 (No); — ang. delägarskap i rörelse, 268; — 269 (Ty); — 270 (Fi); — 271 (Da, No, Ne); — 272 (Fr, Ung); — 273 (USA, Schw, St); — ang. sjö- och luftfart, 280; — ang. moder- och dotterbolag, 298; — ang. royalty av fast egendom, 302; — ang. royalty för immateriella rättigheter, 308; — ang. fritt yrke, 317; — ang. inkomst av offentlig tjänst, 324; — ang. diplomatisk och konsulär personal, 329; — ang. inkomst av enskild tjänst, 332, 333, 336, 344; — ang. livränta och periodiskt understöd, 350; — ang. lotterivinst m. m. 352; — ang. tillfällig intellektuell verksamhet, 354; — ang. realisationsvinst å fast egendom, 356, 357; — ang. realisationsvinst å rörelse, 358, 359; — ang. annan realisationsvinst, 361; — ang. källskatt å kapital, 385; — ang. förmögenhetsskatt, 403, 405; — ang. beskattning av dödsbo, 411, 413; — ang. skatteprocenten, 416, 417; — bindande för beskattningsmyndigheterna, 429; — ang. förhandling på framställning av skattskyldig, 433, 435, 436, 437, 439, 440; — kunna leda till beskattning i strid med avtalet, 445, 446; — 447 (Da).
**Tjänst,** inkomst av, 319; — 69 (Ty); — 78 (Ne); — 95, 108 (Fr); — 115, 116 (Ung); — 125, 425 (USA); — 134 (Schw); — 150, 153, 426 (St); — offentlig, 320; — 322 (Da, No, Isl, St); — 323 (Ry); — diplomatisk och konsulär, 324; — 327 (Ty); — 328 (Da, Fi, Ung); — enskild, 330; — 331 (Da, Isl, Ne, No, Ung); — 333 (Ty); — 333, 335 (Fi); — 333, 336 (Fr); — 333, 336 (Schw); — 337 (USA); — 339 (St); — livränta och periodiskt understöd, 345.

**Tomträtt,** förmögenhetsskatt å, 395, 405.
**Torneå,** gränskommun, 336.
**Torvmosse** 219.
**Tyskland,** avtal med, 33, 37, 42, 46, 63, 64, 65, 67, 158, 160, 164, 165, 174, 184, 190, 200, 205, 207, 208, 211, 213, 215, 217, 220, 224, 227, 231, 236, 237, 250, 255, 265, 277, 292, 300, 303, 311, 320, 326, 333, 342, 345, 348, 351, 352, 355, 357, 365, 366, 396, 399, 400, 401, 402, 409, 411, 416, 433, 436, 444, 449, 450, 451, 452, 454; — notväxling ang. inkomst av skogsbruk, 208.

**Undantagsförmåner** 319.
**Underskott,** avdrag för, 61, 241.
**Ungern,** avtal med, 33, 38, 41, 47, 63, 64, 65, 113, 160, 165, 174, 183, 192, 201, 205, 207, 209, 211, 213, 217, 220, 224, 225, 231, 234, 237, 250, 255, 264, 277, 290, 294, 296, 300, 303, 311, 320, 326, 331, 332, 343, 348, 351, 355, 357, 365, 366, 398, 399, 402, 409, 410, 416, 418, 433, 440, 444, 449, 451, 454.
**Uppdelning,** av skattekällor, 32, 33, 420.
**Uppdrag,** stadigvarande, 319; — tillfälligt, 351.
**Upplagsplats** 226.
**Upplysningar,** utbyte av mellan stater, 296 (Fr, St); — 379 (USA).
**Uppsägning,** av avtal, 46; — av viss art. i avtal, 46, 379 (USA).
**Urkunder** 255, 269 (Ty).
**Utbytte** 346.
**Utdelning,** skatt å, 365; — 73, 365 (Fi); — 74, 369, 388, 389 (No); — 76, 77, 78, 79, 85, 365 (Ne); — 98, 109, 371, 388, 389 (Fr); — 113, 365 (Ung); — 140, 380, 386 (Schw); — 255, 269, 365 (Ty); — 367, 386 (Da); — 377, 387, 388, 389, 425 (USA); — 382, 388, 389, 427 (St); — beskattas ej i vissa fall, 150, 383 (St); — avdrag å för förvaltningskostnad och gäldränta, 390; — från dödsbo, 407, 411, 413; — till dödsbo, 413.
**Utdelningsbegränsning** 85 (Ne).
**Utflyttning,** från stat till annan, 190; — 190 (Ty, Fi, Fr, Schw); — 191 (No); — 192 (Ne, Ung, USA, St, Da); — förmögenhetsbeskattning vid, 196, 404 (Da).
**Utlänning,** fritt yrke i Sverige, 310.

**Vadhållning,** skatt å, 73 (Fi); — 74 (Da); — 75 (No); — 132 (Schw).
**Varaktigt hem** 181 (Fr, Ne, Ung).
**Varulager,** överlåtelse av, 212.
**Varunederlag** 224.
**Vaste inrichting** 224.
**Vattenfallsrätt,** förmögenhetsskatt å, 395, 405.
**Vennootschapsbelasting** 77 (Ne).
**Verdedigingsbelasting I** 76 (Ne).
**Verk** 219.
**Verklig ledning,** juridisk persons, 164, 200, 277; — 202 (Fr, Ne); — 204 (St).
**Verkstad** 219, 220.
**Vermogensaanwasbelasting** 77 (Ne).
**Vermogensbelasting** 76 (Ne); — van natuurlijke personen, 77 (Ne).
**Vermogensheffing ineens** 77 (Ne).
**Vermögensteuer** 67, 71 (Ty).
**Verrechnungssteuer** 132, 133, 141, 453 (Schw).
**Vinst,** överflyttning av, 288; — 292 (Da, Fi, Ty); — 293 (Fr, Ne, No, Schw, St, Ung, USA).
**Virke,** forsling av, 209; — förädling av, 209.
**Vistelse,** stadigvarande, 174; — 70, 184 (Ty); — 147 (St); — 177, 180 (Da); — 177 (Fi, No); — 181 (Ne); — 182 (Fr); — 183 (Ung); — 133, 185 (Schw); — tillfällig, 176 (Da); — 334 (Fi, Fr, Schw, Ty); — 338 (USA); — 340 (St).
**Värdepapper,** inkomst av, 90, 97, 371 (Fr); — 255, 256 (Ty); — 258 (Da, Fi, No); — 262 (Ne); — 381 (Schw).
**Värdestegringsskatt** 394; — 67, 397 (Ty); — 73, 397 (Fi); — 74, 397 (Da); — 113, 398 (Ung); — 397 (No); — 398 (Ne); — 398 (Fr); — 398 (Isl); — 398 (USA); — 398 (Schw).
**Värdeökning,** skatt å, 67 (Ty); — 135 (Schw).
**Värnskatt** 76 (Ne); — 131, 132, 133, 134 (Schw); — särskild, 132, 133, 138 (Schw); — tilläggsskatt å, 139, 146 (Schw).

**Wehrsteuer** 132, 133, 134 (Schw); — zusätzliche, 132, 133, 138 (Schw); — sonderzuschlag zur, 139, 146 (Schw).
**Wohnsitz** 173.

**Yli Tornio socken,** gränskommun, 336.
**Yrkande,** om tillämpning av avtal, 430.
**Yrke,** se *Fritt yrke.*

**Zusätzliche Wehrsteuer** 132, 133, 138 (Schw).

**Återbetalning,** av kapital, skatt å, 98 (Fr).

**Äkta makar,** beskattning av, 389; — 125 (USA); — 149 (St).

**Öppet bolag** 259 (Fi); — 257, 258, 269 (Ty).

**Överflyttning,** av vinst eller förlust, 288; — 292 (Da, Fi, Ty); — 293 (Fr, Ne, No, Schw, St, Ung, USA).

**Övertorneå,** gränskommun, 336.

*Tryckt hos* KUNGL. BOKTRYCKERIET

P. A. NORSTEDT & SÖNER

STOCKHOLM 1949